



Les pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie : de l'approche opérationnelle à l'approche stratégique.

Nadia Ben Ayed

► To cite this version:

Nadia Ben Ayed. Les pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie : de l'approche opérationnelle à l'approche stratégique.. Economies et finances. Université du Droit et de la Santé - Lille II; University of Sfax, 2015. Français. NNT : 2015LIL20002 . tel-01195553

HAL Id: tel-01195553

<https://theses.hal.science/tel-01195553>

Submitted on 8 Sep 2015

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



**ComUE Lille Nord de France
Université de Sfax-La Tunisie**

Thèse délivrée par

L'Université Lille 2 – Droit et Santé

N° attribué par la bibliothèque

THÈSE

Pour obtenir le grade de Docteur en Sciences de Gestion

Présentée et soutenue publiquement par

NADIA BEN AYED DAMAK

Le 23/06/2015

***LES PRATIQUES DE CALCUL DES COÛTS DANS LES PME
EN TUNISIE :
DE L'APPROCHE OPÉRATIONNELLE À L'APPROCHE
STRATÉGIQUE***

JURY

Directeur de thèse :

Co-directeur:

Membres du jury:

Yves Levant : Professeur à l'université Lille2.

Habib Affes : Professeur à l'université de Sfax

Jacques Jaussaud: Professeur à l'université de Pau et des pays de l'Adour

Jean-Guy Degos : Professeur à l'université de Bordeaux

Henri Zimnovitch : Professeur à l'université CNAM Paris

Marc Nikitin: Professeur à l'université d'Orléans

Thierry Nobre: Professeur à l'université de Strasbourg

Sujet

Les pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie :

De l'approche opérationnelle à l'approche stratégique

REMERCIEMENTS

Au terme de ce travail de recherche, je tiens à témoigner toute ma gratitude et ma reconnaissance à l'égard des personnes et des organismes qui m'ont encouragé et soutenu.

Mes premiers remerciements s'adressent à mon directeur de thèse, Monsieur le professeur Yves LEVANT et mon codirecteur Monsieur le maître de conférence Habib AFFES, pour leurs assistance, leurs efficaces contributions, leurs précieuses recommandations, leurs encouragements, leurs conseils et pour l'attention qu'ils ont portée à cette thèse à divers stades de son élaboration.

J'adresse également mes remerciements à Monsieur Henri ZINNOVITCH, professeur à l'université CNAM Paris, qui a accepté de présider le jury de cette thèse.

Monsieur Marc NIKITIN, Professeur à l'université d'Orléans, m'a fait l'honneur d'avoir été rapporteur de ce travail. Je tiens à lui exprimer toute ma reconnaissance.

Monsieur Thierry NOBRE, Professeur à l'université de Strasbourg, a également accepté d'être rapporteur de ce travail. Je tiens aussi à lui témoigner toute ma gratitude.

J'aimerais aussi remercier très sincèrement Monsieur Jean-Guy DEGOS, professeur à l'université de Bordeaux et Monsieur Jacques JAUSSAUD, de bien vouloir accepter d'être membres de jury pour l'évaluation de cette thèse.

Je tiens finalement à exprimer ma reconnaissance et mes remerciements à tous ceux qui, de près ou de loin, m'ont aidé dans l'élaboration de cette thèse.

Dédicaces

Je profite de cette occasion pour exprimer ma reconnaissance à mes êtres les plus chers, en guise de gratitude pour tous les sacrifices qu'ils ont fait et pour toute la patience et la compréhension dont ils ont faits preuve à mon égard :

A ma mère Sara et à mon père Abdelmajid,

Pour leurs affections, leurs conseils, leurs aides, leurs sacrifices et leur soutien moral, qu'ils n'ont cessé de me faire preuve afin de m'offrir les conditions favorables à mes études.

Je leur offre ce travail en témoignage de ma gratitude pour leurs encouragements, leurs prières et leurs amours et j'espère qu'ils trouvent dans ce modeste travail l'expression de ma gratitude et de mon attachement indéfectible.

A mon mari Sofiane,

Pour l'amour, la patience, la compréhension, les conseils et les encouragements sans cesse renouvelés.

A mes enfants Mohamed et Ahmed,

Pour tous les instants précieux que je leurs ai volés.

A mon frère Mohamed et ma sœur Rahma.

En reconnaissance de leurs aides et leurs encouragements sans cesse renouvelés. Que ce travail soit l'expression d'une fraternité sincère et éternelle.

Qu'ils trouvent tous, dans ce travail l'expression de mon amour et ma profonde reconnaissance.

Sommaire

INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	7
1 ^{ère} PARTIE : CONCEPTION DE LA RECHERCHE.....	11
CHAPITRE1: Les pratiques de calculs des coûts : Outils et Utilisations.....	12
Introduction.....	13
Section 1. Revue de la littérature sur le contrôle de gestion dans les PME.....	15
1.1.Les travaux antérieurs sur les PME.....	15
1.2. Les entreprises de taille intermédiaires (ETI)	18
Section 2 : Objectifs et instruments de calcul des coûts	20
2.1. Evolution du plan comptable Tunisien et la place de la comptabilité de gestion .	20
2.2. Evolution des méthodes de calcul des coûts	24
2.3. La structure interne des pratiques de calcul des coûts	36
Section 3. Le cadre théorique.....	43
3.1. Les variables de contingences	44
3.2. Les variables organisationnelles.....	49
3.3. L'utilité opérationnelle des pratiques de calcul des coûts.....	53
3.4. L'utilité stratégique des pratiques de calcul des coûts	56
Conclusion	59
CHAPITRE2: Le contexte Tunisien et l'évolution des méthodes de calcul des coûts	60
Introduction.....	61
Section1 : Définitions et caractéristiques des PME	62
1.1. Définitions des PME	62
1.2. Les caractéristiques des PME.....	65
Section 2 : Les caractéristiques de management et de contrôle dans les PME.....	69
2.1. Les outils de prévisions : les plans et les budgets	70
2.2. Les outils de suivi : les tableaux de bord	71
2.3. La comptabilité analytique et l'évolution du calcul des coûts en Tunisie.....	72
Section 3 : L'économie Tunisienne face à la mondialisation	75
3.1. Les caractéristiques de l'économie Tunisienne.....	75
3.2. L'environnement des affaires	82
Conclusion	88
CHAPITRE 3: Méthodologie de la Recherche	89
Introduction.....	90
Section 1 : Méthodologie générale de la recherche	92
1.1. Procédure de collecte des informations.....	92

1.2. Le choix de l'échantillon.....	96
1.3. Les méthodes d'échantillonnage	108
Section 2. La mesure des variables	114
2.1. L'utilité opérationnelle et stratégique des instruments de calcul des coûts	114
2.2. La taille de l'organisation.....	115
2.3. La diversité des produits.....	115
2.4. Le rôle de l'utilisation des nouvelles technologies d'information	116
2.5. La formation des dirigeants.....	116
2.6. La structure des charges	116
2.7. La structure organisationnelle de l'entreprise	117
2.8. La description des pratiques de calcul des coûts.....	117
Section 3: Les outils statistiques	119
3.1. Le test de Student	119
3.2. Le test d'indépendance du Khi – deux de pearson.....	121
3.3. L'analyse discriminante	121
3.4. L'analyse factorielle des correspondances multiples	122
Section 4. Présentation des résultats de l'enquête de validation.....	123
4.1. Les résultats des tests de validité et de fiabilité des mesures	123
4.2. L'analyse de la fiabilité	126
4.3. Le problème de triangulation des méthodes de collecte des données	127
Conclusion	131
Conclusion de la première partie.....	132
2 ^{ème} PARTIE: REALISATION EMPIRIQUE DE LA RECHERCHE.....	133
CHAPITRE 4 : Approche qualitative exploratoire	134
Introduction.....	135
Section1 : Réalités du calcul des coûts en Tunisie : présentation des entretiens.....	136
1.1. Les facteurs de contingence des pratiques de calcul des coûts	137
1.2. Synthèse des pratiques de calcul des coûts	140
1.3. La perception de l'utilité de l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts.	143
Section 2 : Bilan de l'approche	145
2.1. Intérêts et limites des entretiens	146
2.2. Perspectives d'une étude quantitative par questionnaire.....	146
2.3. Les hypothèses à vérifier.....	147
Conclusion	150
CHAPITRE 5 : Organisation de l'étude Quantitative	151
Introduction.....	152
Section 1 : Elaboration du questionnaire	154

1.1. Objectifs de l'enquête.....	154
1.2. Principes d'élaboration du questionnaire	154
1.3. Le corps du questionnaire : Présentation et Commentaire	155
Section 2 : Administration du questionnaire.....	161
2.1. La cible de l'enquête dans l'entreprise.....	161
2.2. Organisation et réalisation de l'enquête	162
2.3. Présentation de l'échantillon	162
Conclusion	166
CHAPITRE 6 : Enseignements de l'étude quantitative	167
Introduction.....	168
Section 1: Analyse des réponses au questionnaire.....	170
1.1. Taux de réponse	170
1.2. Les caractéristiques des répondants	172
1.3. Les caractéristiques des entreprises de l'échantillon.....	173
Section 2 : Analyse statistique des résultats	177
2.1. Les pratiques de contrôle de gestion dans les PME en Tunisie	177
2.2. La comptabilité analytique et les pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie.....	183
2.3. La relation entre l'utilisation des instruments de calcul des coûts et les facteurs de contingence.....	191
2.4. Organisation et rôle des outils de calcul des coûts	200
2.5. Les intérêts et les limites du questionnaire.....	204
Section 3 : Apports et perspectives	205
3.1. Les résultats globaux de la recherche.....	205
3.2. Les perspectives d'amélioration des systèmes de calcul des coûts mis en place .	206
Conclusion	209
Conclusion de la deuxième partie	210
CONCLUSION GÉNÉRALE	216
BIBLIOGRAPHIE	221
ANNEXE.....	237
ANNEXE 1 : Guide d'entretien	238
ANNEXE 2 : Questionnaire	242
ANNEXE 3 : Présentation des résultats de l'enquête menée par questionnaire	252
ANNEXE 4 : Analyse des réponses au questionnaire.....	278
ANNEXE 5 : Présentation des entretiens.....	285

Liste des abréviations

PME	Petites et Moyennes Entreprises
ETI	Entreprises de Taille Intermédiaire
APII	Agence de Promotion de l'Investissement et de l'Innovation
ABC	La méthode à base d'activité et de processus
TDABC	La méthode ABC pilotée par le temps
UVA	La méthode des Unités de valeur ajoutée
MSA	La mesure de la précision de l'échantillonnage
BFPME	Banque de Financement des PME

Liste des tableaux

Tableau 1: Les travaux antérieurs sur le contrôle de gestion dans les PME	16
Tableau 2: Comparaison entre les méthodes de calcul des coûts sur la base des paramètres spatiaux.....	37
Tableau 3: Comparaison entre les systèmes de calculs des coûts sur la base des paramètres humains	38
Tableau 4: Comparaison entre les systèmes de calculs des coûts sur la base des paramètres logiques	39
Tableau 5: Comparaison entre les méthodes dérivées de l'ABC sur la base des 9 paramètres de conception	42
Tableau 6: Contexte des études antérieures	97
Tableau 7: Le tissu industriel de la Tunisie compte 5 628 entreprises ayant un effectif supérieur ou égal à 10. 2 573 sont totalement exportatrices.	99
Tableau 8: Les entreprises dont l'effectif est supérieur ou égal à 10 occupent 514 242 personnes.....	99
Tableau 9: Le nombre d'entreprises à participation étrangère est de 1 784. 1 110 sont à capitaux 100 % étrangers. 1 496 entreprises sont totalement exportatrices.....	99
Tableau 10: La répartition des entreprises « agro-alimentaire » par branches d'activités	104
Tableau 11: Répartition des entreprises « textile et habillements » par branches d'activités	105
Tableau 12: Répartition des entreprises « Mécanique et Métallurgique » par branches d'activités	106
Tableau 13: Répartition des entreprises « Chimiques » par branche d'activités	107
Tableau 14: Indice de Kaiser-Meyer-Olkin (MSA) et test de Bartlett	124
Tableau 15: Mesure de la précision de l'échantillonnage (MSA).....	124
Tableau 16: Valeurs propres initiales et pourcentage de la variance expliquée.....	125
Tableau 17: La Contribution des différents items au premier facteur.....	125
Tableau 18: Analyse de fiabilité du construit « performance opérationnelle et stratégique des pratiques de calcul des coûts »	126
Tableau 19: Le choix de l'échantillon.....	164
Tableau 20: Utilisation des tableaux de bord selon la taille des entreprises	181
Tableau 21: L'existence et le rôle des contrôleurs de gestion dans les PME.....	183
Tableau 22: La fonction de la comptabilité analytique dans les PME en Tunisie	185
Tableau 23: Les méthodes de calcul des coûts dans les PME en Tunisie	188
Tableau 24: comparaison entre nos résultats avec les résultats des recherches antérieures..	212

Liste des figures

Figure 1: Le modèle conceptuel de la recherche	58
Figure 2: Chronologie de collecte des informations	93
Figure 3: Synthèse de la démarche globale	153

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Dans la plupart des entreprises Tunisiennes (surtout les PME), il se pose un problème d'instrumentation des outils de calcul des coûts et de leur appropriation par les acteurs. En effet, les entreprises nationales du type PME rencontrent des problèmes de compétitivité sur les marchés (coût et qualité) qui émanent en général de leur organisation interne et externe et des difficultés liées à la qualité des choix de gestion.

La mission du calcul des coûts consiste essentiellement à la contribution active au pilotage de l'organisation en vue d'améliorer la performance économique. Par conséquent, les outils de calcul des coûts peuvent être utiles pour la mesure de la performance, pour la prise de décision ou pour le pilotage de la stratégie.

Le calcul des coûts a fait l'objet de profondes mutations. L'introduction de la dimension stratégique et la focalisation sur la valeur ont suscité le développement des méthodes et outils de calcul des coûts comme l'ABC, le target-costing ou le benchmarking. Toutefois ces évolutions concernent principalement les grandes entreprises. Cependant, il est important de s'interroger sur la situation actuelle du calcul des coûts dans les PME à l'aube de la prise de conscience de la pertinence de ces nouvelles approches.

L'objectif de notre présente thèse est de décrire et d'expliquer l'importance des facteurs de contingence dans l'utilisation des pratiques de calcul des coûts au sein des PME et leurs impacts sur les performances opérationnelles et stratégiques en la matière en les comparant avec les entreprises de taille intermédiaire. Cet objectif vient pour surmonter la problématique suivante : Il s'agit d'essayer de comprendre dans quelle mesure les variables de contingence telles que la taille, la structure des charges, la diversité des produits... affectent-elles l'amélioration de la performance, la minimisation des risques d'exploitation et l'amélioration de la prise de décision. En d'autres termes, comment peut-on décider de l'utilisation de l'une des méthodes de calcul des coûts par rapport aux autres en présence d'une variété de facteurs de contingence pour éviter les risques de déviation lors de l'approvisionnement, des risques en matière de non-qualité, et surtout ceux se rapportant à la recherche de la fiabilité des informations pour améliorer le contenu informationnel de ces dernières aux yeux de ses utilisateurs.

Ceci, nous amène à émettre les questions suivantes:

- Quels sont les facteurs qui poussent à l'utilisation des outils de calcul des coûts dans les PME en Tunisie ?
- Quelles sont les méthodes et outils de calcul des coûts utilisés dans les PME en Tunisie ?
- Quelle est la contribution opérationnelle et stratégique des pratiques de calcul des coûts au sein des PME en Tunisie ?

On peut distinguer dans notre champ d'investigations la population des entreprises industrielles dont la taille ne dépasse pas 500 personnes. Cette population est répartie selon 2 catégories : les PME dont la taille ne dépasse pas 300 personnes et les entreprises de tailles intermédiaires dont la taille est comprise entre 300 et 500 personnes.

Si la finalité de la recherche est de pouvoir faire des recommandations dans le temps et dans l'espace pour les PME de la Tunisie (une économie en développement), on ne pourrait véritablement faire une présentation des types d'instruments de calcul des coûts mis en œuvre dans ces organisations sans essayer de les identifier par rapport à ceux pratiqués dans les entreprises bien structurées et qui sont compétitives (entreprises de tailles intermédiaires). Notons qu'il serait important de bien définir les PME, chose qui demeurent floues sur le plan institutionnel dans notre pays (Plusieurs définitions comme celle de l'APII¹, de l'ordre des experts comptables, de la banque BFPME²). C'est là l'intérêt de faire un état de l'art substantiel, de bien présenter le terrain de la recherche et le tissu des entreprises avant d'aborder les études empiriques sur la question.

Pour répondre à notre grande question de recherche, nous allons utiliser la théorie de la contingence proposée par Lawrence et Lorsh en 1967 pour vérifier l'utilité opérationnelle et stratégique des processus de calcul et de management des coûts.

L'objectif principal est d'inventorier les forces et les faiblesses du système de contrôle de gestion et plus spécifiquement du système de calcul des coûts dans les entreprises

¹ APIII : Agence de Promotion de l'Investissement et de l'Innovation

² BFPME : Banque de Financement des PME

concernées par l'étude (principalement dans les entreprises autochtones dont la plupart sont des PME) et d'en tirer les conséquences. Il convient donc de justifier le choix du pays (la Tunisie). En effet, si nous avons choisi la Tunisie, c'est d'une part par la proximité objective et culturelle (opportunisme méthodique) et d'autre part, par notre volonté de contribuer au développement de notre pays d'origine. En vue d'atteindre nos objectifs, nous procéderons successivement à des investigations théoriques (état de l'art) et à des investigations empiriques (études de terrain).

Généralement, pour analyser l'objet de notre recherche dans tous ses contours, nous allons nous appuyer sur une démarche descriptive et exploratoire. Cette démarche comporte trois phases :

- une phase préalable qui portera sur des recherches documentaires et bibliographiques, et des interviews en vue d'identifier les contours de la question de recherche. Ce travail préparatoire sera suivi d'une recherche exploratoire qualitative sur la base de quelques visites d'entreprises, et d'études de cas sur des entretiens auprès de 8 entreprises choisies dans le secteur industriel dans les 4 domaines d'activité : activité textile et habillements, activité agroalimentaire, activité mécanique et métallurgique et activité chimique ;
- Une enquête quantitative sera réalisée sur la base d'un questionnaire auprès des entreprises industrielles. Ce questionnaire confirmatoire sera administré auprès de 70 entreprises industrielles dont l'effectif ne dépasse pas 500 personnes, représentatives stratifiées par activités (agroalimentaire, textile et habillement, chimique, et mécanique et métallurgique) et par nature (des PME nationales, et des entreprises de tailles intermédiaires) ;
- Une phase d'étude approfondie visant la présentation de tous les enseignements tirés de l'étude quantitative sera mise en relief (la typologie des pratiques de calcul des coûts, les facteurs de contingence, la contribution opérationnelle et stratégique de l'utilisation des instruments de calcul des coûts développés).

BCela nous enverra la suivie de la méthodologie à base de triangulation selon laquelle un sujet est saisi avec au moins deux méthodes de collecte différentes. Cette technique consiste à faire une complémentarité entre les méthodes de collecte des données c'est-à-dire la documentation, les interviews et le questionnaire.

La littérature sur les pratiques de calcul des coûts dans les pays en développement surtout pour les PME étant pauvre, notre travail de recherche pourrait présenter des intérêts au plan académique : il devrait permettre :

- D'identifier la typologie des pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie en comparant avec des entreprises de tailles intermédiaires.
- De mettre en évidence un modèle explicatif des facteurs d'utilisation pertinente des pratiques de calcul des coûts en Tunisie.
- De dégager la contribution de ces pratiques sur la performance opérationnelle et stratégique.
- Et de pouvoir proposer des pistes de recherche d'un véritable modèle de développement du calcul des coûts dans une économie en développement.

En d'autres termes, notre intérêt empirique sera de proposer une démarche exploratoire qui aidera les managers à déterminer l'utilité des outils de calcul des coûts et les voies d'amélioration et de développement de ces modalités de calcul des coûts dans les PME en Tunisie. Mieux encore, il serait bénéfique de bien visualiser les variables de contingence qui s'imposent à la structuration des systèmes locaux en vue de faire des pistes de développement du calcul des coûts, surtout dans les petites et moyennes entreprises nationales.

Notre thèse est structurée en deux parties de trois chapitres chacune.

La première partie (conception de la recherche) se concentrera sur la présentation de l'objet de la recherche, en l'occurrence les méthodes de calcul des coûts (premier chapitre). Seront abordés dans un premier chapitre, les objectifs et instruments du calcul des coûts et la question de leur mise en œuvre. Suite au premier chapitre, le travail se poursuivra par la présentation de l'évolution de l'économie Tunisienne à travers la description de l'évolution du système industriel et à travers la description de l'évolution du système comptable (deuxième chapitre). Enfin, un troisième chapitre sera consacré à la présentation de la méthodologie de la recherche.

Dans la deuxième partie, la mise en œuvre des démarches empiriques et les résultats de l'approche qualitative exploratoire feront l'objet du quatrième chapitre. Le cinquième chapitre portera sur l'étude quantitative confirmatoire. Les enseignements tirés de cette étude quantitative seront exposés dans le sixième chapitre.

**1^{ère} PARTIE :
CONCEPTION DE LA RECHERCHE**

CHAPITRE1:
Les pratiques de calculs des coûts :
Outils et Utilisations

Introduction

L'intérêt de ce chapitre est de permettre, après avoir défini clairement le calcul des coûts dans ses formes, ses outils et ses missions, de procéder à une revue critique de son utilisation dans les pays développés et les pays en développement. Ceci devrait permettre de déterminer les idéaux types en matière de calcul des coûts pour pouvoir répondre à la question de recherche. Il y a lieu d'expliquer qu'il n'existe pas encore un modèle explicatif de l'utilisation et de l'utilité des pratiques de calcul des coûts dans un contexte d'économie en développement.

Il existe différentes catégories d'entreprises, qui seront distinguées par exemple selon leur taille, leur secteur ou leur nature d'activité, selon leur dépendance ou même selon d'autres facteurs. Dans le cadre de notre thèse, nous allons nous concentrer sur les PME en Tunisie en les comparant avec les entreprises de tailles intermédiaires et ceci pour différentes raisons. En effet, dans un premier temps, nous avons remarqué que les recherches sur le contrôle de gestion dans les PME sont devenues très importantes depuis le début de la décennie (Nobre, 2001; Davila et Foster, 2005). Dans un deuxième temps, il est clair que les PME présentent des facteurs fragiles que les grandes entreprises, surtout pour l'instauration d'un système de calcul des coûts. Enfin, dans un troisième temps, on voudrait envisager les possibilités d'amélioration dans notre pays à travers la description et la présentation de l'existant.

La plupart des recherches ont souligné la grande diversité des pratiques. Certes, il est admis que les petites et moyennes entreprises ne font pas du contrôle de gestion comme les grandes : les systèmes d'informations sont parfois obsolètes, la régularité des contrôles est moins importante, le contrôle de gestion est effectué de manière partielle ou externalisée, etc. (Nobre, 2001).

L'hétérogénéité typique des PME s'applique aux modes de contrôle de gestion. En effet, plus l'entreprise grandit, plus elle se rapproche des grandes et plus son contrôle de gestion est développé (Lavigne, 2002 ; Meyssonier et Zawadzki, 2008 ; Nobre, 2001; Van Caillie, 2003). Egalement, le profil des dirigeants est un facteur de contingence non négligeable. Son âge, sa formation, son expérience et surtout ses buts vont influencer les modes opératoires du contrôle de gestion (Chapellier, 1997). Ainsi, les raisons qui poussent un entrepreneur à faire du contrôle de gestion sont variables et dépendent tout aussi bien, de la structure de propriété de la firme, de la taille, du profil du dirigeant, que des facteurs relatifs à la diversité des produits et à la complexité du processus de production.

Dans le cadre de ce chapitre, nous allons présenter dans une première section, une revue de la littérature sur le contrôle de gestion dans les PME. Dans une deuxième section, nous allons présenter les objectifs et instruments de calcul des coûts. Et dans une troisième section, nous identifierons notre cadre théorique.

Section 1. Revue de la littérature sur le contrôle de gestion dans les PME

Depuis plus d'une trentaine d'années, de nombreux travaux ont été avancés sur les PME, leurs spécificités, et leurs caractéristiques managériales (Chapellier, 1997; Lavigne, 2002 ; Meyssonier et Zawadsky, 2007 ; Nobre, 2001 ; Ngongang, 2010).

Nobre (2001) dans son étude auprès de 86 PME, a montré que les PME utilisent des techniques de calcul des coûts traditionnelles comme la méthode de coût complet et la méthode du direct costing. De même Abi Azar (2005), dans son étude auprès de 6 PME agroalimentaires au Liban a trouvé que les entreprises utilisent la méthode du direct costing, les pratiques de contrôle de gestion dans les PME sont hétérogènes car il n'y a pas un modèle universel à appliquer et il n'y a aucune vision stratégique ou managériale. Aussi Ngongang (2010) dans son étude auprès de 86 PME au Cameroun, a trouvé que la majorité des entreprises utilisent la méthode du coût complet. Également, Belaid et Bergeron (2006), dans leur étude auprès de 34 PME Québécoises ont trouvé que près du tiers des PME utilisent des systèmes semblables au modèle par activités.

Outre les caractéristiques managériales des PME, les recherches précédemment citées ainsi que d'autres ont mis l'accent sur les facteurs d'utilisation des méthodes de calcul des coûts. Parmi les facteurs il y a la taille de l'organisation (Lavigne, 2002 ; Nobre, 2001 ; Elhamma, 2010), le profil des dirigeants (Bampoky, 2011 ; Abi Azar, 2005 ; Ngongang, 2010 ; Ben Hamadi et Chapellier, 2013), la structure des charges (Bjornenak, 1997 ; Malmi, 1999 ; Al-Omiri et Drury, 2007), la diversité des produits (Moalla, 2007), et la structure organisationnelle (Colasse, 1997).

1.1. Les travaux antérieurs sur les PME

Dans le tableau 1 ci-après, nous allons présenter les travaux des autres chercheurs qui se sont concentrés sur le contrôle de gestion dans les PME mais dans des contextes différents.

Tableau 1: Les travaux antérieurs sur le contrôle de gestion dans les PME

Les chercheurs	Pays	Echantillon	Les résultats
Nobre (2001)	France	86 PME dont le nombre d'employés est compris entre 50 et 500 personnes.	<ul style="list-style-type: none"> - La comptabilité de gestion est fondée essentiellement sur les méthodes traditionnelles de coûts complets, mais avec parfois recours aussi au direct costing. La méthode ABC semble inexistante. - La taille n'est pas un facteur discriminant pour les outils de calcul des coûts, mais le soit pour les outils de contrôle de gestion. - L'usage d'outils comme les tableaux de bord, la formalisation d'objectifs, la démarche budgétaire ou le calcul d'écarts est généralisé dans les entreprises de plus de 100 salariés de son échantillon
Abi Azar (2005)	Liban	6PME Agro-alimentaire dont la taille est comprise entre 30 et 100.	<p>Les entreprises utilisent la méthode du direct costing.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Il n'y a aucune vision stratégique ou managériale. - Les pratiques de contrôle de gestion dans les PME sont hétérogènes, il n'y a pas un modèle universel à appliquer. - Les facteurs importants à prendre en considération sont la taille, la structure de l'entreprise et la culture de son propriétaire dirigeant.
Bélaïd et Bergeron (2006).	Le Québec	34Entreprises manufacturières dont le nombre d'employé est compris 50 et 250 et le chiffre d'affaires est compris entre 3 et 24 millions de dollars.	Près du tiers des PME ont des systèmes de calcul des coûts semblables au modèle de la comptabilité par activité.

Chapitre 1 : Les pratiques de calculs des coûts : outils et utilisation

Ngongang (2010)	Le Cameroun	86 PME dont l'effectif est compris entre 5 et 100.	<ul style="list-style-type: none"> - La majorité des entreprises utilisent la méthode de coût complet. - Le type de formation des dirigeants (droit, économie, gestion...) explique l'utilisation de la méthode de coût complet, alors que leur niveau d'études n'explique pas le choix de l'utilisation de la méthode de coût complet.
Lavigne (2002)	Le Québec	282 PME manufacturières ayant un effectif compris entre 10 et 250 salariés.	<ul style="list-style-type: none"> - La taille est un facteur explicatif de l'usage des outils de contrôle de gestion.
Ben Hamadi et Chapellier (2012)	La Tunisie	116 dirigeants de PME industrielles et dont l'effectif est compris entre 10 et 300 personnes.	<ul style="list-style-type: none"> - Des relations significatives ont pu être identifiées entre l'innovation budgétaire en PME et le profil des dirigeants de PME : les "jeunes gestionnaires" adoptent plus fréquemment des innovations budgétaires que les "majeurs accomplis" et les "patriarches expérimentés". - Une relation significative entre l'adoption d'innovations budgétaires en PME et l'incertitude perçue de l'environnement.
Nour et Mensi (2013)	La Tunisie	107 PME appartenant à différents secteurs.	<ul style="list-style-type: none"> - La complexité du système d'information comptable est associée à des facteurs liés à la fois à des contingences structurelles et comportementales. - L'augmentation de la complexité du système d'information comptable est négativement et significativement associée à la performance financière.
Ait Razouk (2014)	France	275 PME	<ul style="list-style-type: none"> - Les pratiques mobilisatrices des ressources humaines ont un rôle important à jouer dans le développement de l'innovation. - Les PME s'engagent, comme les grandes entreprises, à investir en capital humain.

1.2. Les entreprises de taille intermédiaires (ETI)

Les Entreprises de Tailles Intermédiaires (ETI) constituent une catégorie d'entreprises intermédiaire entre les PME et les grandes entreprises. En effet, depuis la loi de modernisation de l'économie qui les a instituées dans le contexte français en 2008, les ETI font l'objet de toutes les attentions. Des auteurs tels que (Chabaud et Masseghem, 2014 ; Bpifrance, 2014) se sont intéressés aux caractéristiques des ETI. En effet, parmi les caractéristiques il y a la taille minimale de l'organisation. En effet, sont considérés comme ETI les entreprises dont l'effectif est compris entre 250 et 5000 salariés. Aussi il y a les défis de la délégation des responsabilités puisque le dirigeant ne peut pas assumer l'intégralité des fonctions de management. Les ETI sont donc l'un des acteurs majeurs du paysage de l'économie française. En effet, l'ETI compte en son sein près d'une dizaine de filiales en moyenne et elle est présente de manière forte à l'exportation.

Si la définition statistique des ETI était indéterminée³, l'accent est mis principalement sur le fait qu'il s'agit (Chabaud et Masseghem, 2014):

- D'une entreprise indépendante, patrimoniale ou familiale, privée et non filiale d'un groupe de sociétés. Cette structure de gouvernance est essentielle et peut s'accompagner d'un accent sur des modes d'organisations particuliers. En effet, l'insistance sur la taille humaine marque la particularité du rapport aux salariés, aux partenaires et à la communauté.
- D'une entreprise qui est parvenue à maturité. En effet, l'ETI sera marquée par l'atteinte d'une taille critique en matière d'innovation et d'accès aux marchés mondiaux. Derrière cette vision, l'accent est mis sur le fait que l'ETI est une entreprise qui a cru. Non contente de rester sur un marché local réduit, elle a changé de dimension.

Outre ces deux spécificités précédemment cités, l'identification des sciences de gestion et plus particulièrement les outils de contrôle de gestion est nécessaire pour discuter la particularité des ETI. En effet, Martin (2014) a proposé un éclairage sur la nature de la gestion des talents au sein des ETI, en s'appuyant sur huit études de cas. Il a montré que la gestion des talents professionnels dans les ETI devient un levier qui les conduit à la fois à la performance, au

³ Chabaud et Louart (2013), qui soulignent combien les critères de définition des types d'entreprises ont fluctué au cours du temps, sans compter le fait que certaines définitions – telles celles du système statistique américain – vont définir les *small businesses et medium-sized enterprises* différemment selon les secteurs d'activité.

maintien de leur place sur un marché concurrentiel, et à enrichir les pratiques en GRH et managériales.

Section 2 : Objectifs et instruments de calcul des coûts

La littérature est assez substantielle sur les pratiques de calcul des coûts. Elle peut être divisée en deux types de travaux : Ceux portant sur la distinction entre les méthodes traditionnelles et nouvelles de calcul des coûts et ceux centrés sur leur mise en œuvre.

Afin de pouvoir préciser l'intérêt des pratiques de comptabilité de gestion en matière de calcul des coûts, il est important de faire l'état de l'art global des pratiques de calcul des coûts.

Ittner et Larker (2002a, p788), ont défini les pratiques de comptabilité de gestion comme étant une variété de méthodes spécialement prises en considération par les entreprises manufacturières afin de soutenir l'infrastructure organisationnelle et les processus comptables de gestion. De même Alleyne et Marshall (2011), ont identifié les pratiques de comptabilité de gestion dans les entreprises à Barbade selon l'objectif poursuivi (les systèmes de calcul des coûts, la budgétisation, l'évaluation de la performance, l'information pour la prise de décision, et l'analyse stratégique).

Il existe deux types de pratiques de calcul des coûts :

- les pratiques traditionnelles de calcul des coûts
- Les nouvelles méthodes de calcul des coûts

Au niveau de cette section, nous allons commencer, dans un premier paragraphe, par la présentation de l'évolution du plan comptable Tunisien et la détermination de la place de la comptabilité de gestion. Ensuite, nous allons passer, dans un deuxième paragraphe, à la présentation de l'évolution des méthodes de calcul des coûts et dans un troisième paragraphe à l'identification de la structure interne des méthodes de calcul des coûts.

2.1. Evolution du plan comptable Tunisien et la place de la comptabilité de gestion

La comptabilité analytique de gestion est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.

Les objectifs de la comptabilité analytique peuvent être comme suit :

- Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits. En effet, parmi les objectifs attendus de la comptabilité analytique est

l'analyse des performances de l'entreprise et c'est de là qu'apparaît son rôle d'outil d'information interne, utilisé par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités par centre de profit et d'évaluer les rendements par activité, voire même par produit et par région géographique.

- Fournir une base d'évaluation pour certains postes du bilan. Dans une entreprise industrielle, le stock final de matières premières doit être évalué au coût d'achat, c'est-à-dire incluant, en plus du prix d'achat, les frais d'approvisionnement. De la même façon, le stock final de produits finis doit être évalué au coût de production, incluant en plus du coût des matières utilisées, les frais de fabrication.

L'un des objectifs de la comptabilité analytique est de proposer des méthodes permettant de calculer ces coûts et d'évaluer les stocks.

Conscients par son intérêt, nous voudrions savoir dans ce paragraphe, la place de la comptabilité analytique de gestion dans les plans comptables Tunisiens tout en présentant leur évolution et en comparant notre plan comptable avec le plan comptable français.

Le plan comptable tunisien a été inspiré du plan comptable français. Le premier plan comptable Tunisien date de 1968. En effet, selon Colasse (1997), depuis 1968, la pratique comptable des entreprises tunisiennes était normalisée par un plan comptable dérivé des plans comptables français de 1947 et de 1957 et inspiré des préoccupations macroéconomiques, caractéristiques de l'orientation collectiviste choisie dans les années soixante par la Tunisie. Ce plan de 1968 s'est trouvé dans les années quatre-vingt en décalage avec l'évolution de l'environnement économique et financier.

Depuis le début de l'année 97, le système comptable a été changé par la loi 96-112 du 30 décembre 1996, relative au nouveau système comptable des entreprises tunisiennes pour mettre en place un nouveau cadre comptable qui répond aux nouveaux besoins de l'économie tunisienne. Ce système comptable constitue une référence dont le plan d'architecture repose sur deux grandes parties qui sont, le cadre conceptuel et les normes comptables :

- Le cadre conceptuel : C'est la première innovation de la réforme. Il fixe les contours théoriques du système. Son objectif consiste à définir les bases conceptuelles de la comptabilité financière.
- Les normes comptables : Il y a 3 types de normes. Des normes de présentation des états financiers et d'organisation comptable, des normes techniques intéressant l'ensemble des entreprises, et des normes sectorielles traitant des

problèmes spécifiques, propres à certains secteurs d'activité (assurances, banques, etc....).

L'évolution des systèmes comptables est en fait le résultat de plusieurs facteurs socioculturels, politiques et économiques qui influencent sur les caractéristiques de la comptabilité, ses utilisateurs et surtout ses objectifs.

Toutefois, le tissu économique Tunisien est caractérisé par une majorité des PME et plus précisément par les toutes petites entreprises qui ne peuvent pas appliquer les normes comptables complexes tels que les normes IFRS. Ceci a ramené les normalisateurs comptables Tunisien à prendre en considération cette diversité des situations problématiques, du contexte et du stade de l'évolution de l'économie Tunisienne. Ainsi, on assiste à une genèse des normes comptables adaptables pour les entreprises nationales inspirées des normes comptables internationales.

La comptabilité financière est régie par une loi comptable qui guide la manière de son application. La tenue d'une comptabilité financière est obligatoire par la loi et la manière de son application est détaillée au niveau du système comptable Tunisien.

Ceci en ce qui concerne la comptabilité financière qui est obligatoire en Tunisie puisqu'il y a une loi qui fixe la manière de sa présentation à travers un cadre conceptuel, des normes, des conventions et des hypothèses. Nous voudrions nous interroger dans ce qui suit sur la place de la comptabilité de gestion dans les plans comptables Tunisiens, tout en comparant avec la place de la comptabilité de gestion dans les plans comptables français.

En France, la comptabilité a été diffusée et concernait au 19ème siècle, un million de commerçants. L'enseignement commercial était en pleine évolution, après l'ouverture de quelques écoles supérieures de commerce. Mais cette évolution part de très bas. C'est juste après la guerre de 1870 qu'un mouvement de l'opinion française était favorable au développement de l'enseignement commercial.

Même si le premier plan comptable français a été publié en 1942, c'est le nouveau plan comptable de 1947 qui avait opté pour une séparation de la comptabilité analytique d'exploitation et de la comptabilité générale. Cette dernière avait opté pour une analyse par nature des composantes du résultat (charges et produits par nature). Au niveau de ce nouveau plan, les comptes de la comptabilité générale sont répartis en huit classes, numérotées de 1 à 8, réservant la classe 9 à la comptabilité analytique et la classe 0 à des comptes spéciaux. Il prévoyait les documents de synthèse annuels suivants: le bilan (analyse de situation) et le compte d'exploitation générale et le compte de pertes et de profits (analyse de gestion).

Révisé en 1957, le Plan comptable général présentait peu de différences, en comptabilité générale par rapport au Plan de 1947 ; la révision avait en effet principalement porté sur la comptabilité analytique d'exploitation. Le Plan comptable de 1957 a été profondément remanié en 1982.

Ce nouveau plan comptable marque une évolution sensible par rapport au Plan de 1957 car, il a été élaboré en tenant compte :

- D'une harmonisation internationale des modèles comptables, et plus spécialement, suite à la 4ème directive des communautés Européennes.
- D'une évolution dans l'analyse de la gestion des entreprises et, plus spécialement, de concepts économiques (valeur ajoutée) et financiers (tableau de financement) ignorés dans les plans comptables de 1947 et de 1957.

Entre 1947 et 1999, les rédacteurs du plan comptable général français ont voulu normaliser la comptabilité de gestion, comme c'est le cas pour la comptabilité financière mais ils ne sont pas encore parvenus.

En ce qui concerne la Tunisie, le plan comptable de 1968, inspiré du plan comptable français de 1957, a consacré un volet assez important à la comptabilité analytique, alors que le système comptable Tunisien de 1997 n'a pas traité la question de la comptabilité analytique, mais il s'est simplement limité à la détermination du coût d'achat et du coût de production des articles en stock pour les besoins de l'établissement des états financiers.

La non-normalisation de la comptabilité de gestion, peut être expliquée par deux raisons. En effet, l'objectif de la normalisation est de faciliter la comparaison interentreprises, or cet objectif ne concerne pas la comptabilité de gestion qui est à usage interne et dont les résultats sont rarement divulgués. En outre, les méthodes de calcul des coûts et l'organisation de la comptabilité de gestion doivent être adaptées aux particularités et aux besoins spécifiques de chaque entreprise ou organisation.

Etant donné que la comptabilité de gestion n'est pas normalisée, c'est-à-dire qu'il n'y a une loi qui oblige sa détention et les responsables ne se sentent pas l'obligation de l'installer dans leur entreprise, sa mise en place dépend du choix des entreprises.

Le calcul des coûts en Tunisie n'a pris sa place qu'à partir des années 80, date de l'apparition des entreprises industrielles.

Nous intéressons dans ce qui suit à l'évolution des méthodes de calcul des coûts.

2.2. Evolution des méthodes de calcul des coûts

La description de l'évolution des méthodes de calcul des coûts aux Etats-Unis a été faite par plusieurs auteurs tels que Johnson dans différents articles (1972, 1975a, 1975b, 1978, 1980, 1981 et 1983), et Kaplan (1984).

Le véritable essor des comptabilités industriels cherchant à établir un système d'information comptable et à déterminer le calcul du prix de revient des produits peut être situé, que ce soit en France, en Grande-Bretagne ou aux États-Unis, au début du 19^{ème} siècle (Lemarchand et al, 2000). L'origine de l'apparition de ces comptabilités est controversée. La révolution industrielle associée à l'intégration verticale, puis horizontale, s'est traduite par l'internalisation de nombreuses tâches qui auraient créé de nouveaux besoins de contrôle des opérations. D'autres causes seraient intervenues, comme la pression de la concurrence (Nikitin, 1992).

La demande d'information pour la planification et le contrôle interne est apparue dans la moitié du 19^{ème} siècle lorsque les entreprises de textiles et de chemin de fer aux Etats-Unis, ont dû concevoir de multiples processus, pour l'exercice de l'activité de base comme la transformation des matières premières en produits finis par les usines de textiles et le transport des voyageurs et des marchandises par les chemins de fer. En effet, Johnson (1972) a décrit le système de comptabilité des coûts de Lyman Mills⁴. Ce système a été basé, sur des comptes de double entrée qui renseignent sur le coût des produits finis et sur la productivité des employés. Il permet le contrôle et l'utilisation du coton brut.

Etant donné que, le pourcentage des charges indirectes était faible, le rattachement des charges au produit était facile puisque les charges indirectes sont portées directement au débit du compte de pertes et de profits (Nikitin, 1992). Cependant, à partir de 1914, le processus industriel devient de plus en plus complexe et donc la part des frais généraux dans le prix de revient augmente. A cette date une autre méthode est apparue aux Etats-Unis, celle du taux horaires machines. Cette dernière n'est diffusée en France qu'à partir de 1918. Cette méthode consiste dans un premier temps à la division de l'entreprise en « production centers » (un type de machine ou un poste de travail) homogènes. Dans un deuxième temps, il s'agit de répartir les charges indirectes entre ces centres en utilisant des clés de répartition: surfaces occupées,

⁴ Une nouvelle usine de textile en Angleterre créée en 1855 qui a permis aux gestionnaires de surveiller la transformation des MP en une variété de PF

main-d'œuvre, consommation.... Enfin, le total des charges de « production centers » est imputé aux coûts des produits en fonction des taux horaires. Les méthodes apparues en France au cours de cette période sont qualifiées de méthodes d'équivalence de niveau 1 (Levant et Zinnovitch, 2013). Cependant, Kaplan (1984) a constaté qu'il n'y avait quasiment pas d'évolution des pratiques de calcul des coûts aux Etats-Unis depuis 1925 et jusqu'au début des années 1980.

En France, par contre, les méthodes de calcul des coûts continuent d'évoluer. En effet, au cours de la période allant de 1928 à 1936, des méthodes sont apparues qualifiées de méthodes d'équivalence 2. Ces méthodes sont la méthode de « cost numbers », et de « sections homogènes ». En effet, la méthode de « cost numbers » consiste, dans un premier temps, à répartir les charges dans les ateliers puis de déterminer toutes les charges indirectes affectées à chaque machine et de rapprocher ce montant au total des charges des autres machines de l'atelier (appelé « cost number ») et dans un deuxième temps, il s'agit de déterminer le temps de répartition qui est le temps réel machine multiplié par le cost number. Enfin, c'est le total des costs number dans chaque atelier qui servira de base à la répartition des frais généraux. Alors que, la méthode des sections homogènes, consiste à diviser l'organisation en des centres d'analyses homogènes et à répartir les différentes charges entre ses différents centres en utilisant des clés de répartition. En effet, la clé de répartition est un procédé utilisé pour déterminer le partage des charges indirectes entre les différents produits selon les projets. Parmi les clés de répartition, on peut citer : le temps d'occupation des locaux, le nombre d'enfants accueillis, le nombre de projets, nombre de jours d'activité...

Dans les années 80 aux Etats-Unis, il s'est apparu une nouvelle méthode appelée « méthode ABC ». En effet, la méthode ABC a été évoquée pour la première fois dans l'année 1987 par Johnson et Kaplan. Cette méthode a commencé à se développer en France depuis les années 90.

Suite aux critiques adressés à cette méthode, des méthodes alternatives se sont apparues comme la méthode de Time-Driven ABC (TDABC).

Nous allons dans ce qui présenter les différentes méthodes de calcul des coûts identifiées à partir de la littérature. En effet, plusieurs études se sont intéressées à la présentation des différentes méthodes de calcul des coûts, comme la méthode de coût complet et la méthode du direct costing (Evraert et Mévellec, 1990 ; Lebas, 1991 ; Mévellec, 1993 ;

Ding et Malleret, 2007), la méthode ABC (Alcouffe, 2002 ; Moalla, 2007 ; Zelinschi, 2009 ; Shin et Ahn, 2013), le Time Driven ABC (Bruggeman et al., 2005 ; Levant et De La Villarmois, 2007 ; Kaplan et Anderson, 2007 ; Evraert et Bruggeman, 2007 ; Cardinaels et Labro, 2009; French et al, 2013) et la méthode des Unités de Valeur Ajoutée (UVA) (Charbanas et Fievez, 1999; De La Villarmois, 2004 ; De La Villarmois et Levant, 2005; 2010).

Nous allons dans ce qui suit présenter les différentes méthodes de calcul des coûts ainsi que les avantages et les inconvénients de chacune d'elle.

2.2.1. La méthode du coût variable (direct costing)

Elle a été largement diffusée par la « National Association of Accountants » sous le nom de « Direct Costing » en publiant en Avril 1954, le volume 23 de Research Series.

Cette méthode englobe deux types de charges. Les premiers sont des charges qui peuvent être directement affectées à un produit, ce sont plus généralement les charges variables ou opérationnelles. Les deuxièmes sont des charges de structure, qui après passage dans des centres d'analyse, peuvent lui être imputées car elles ne concernent que ce produit et ne posent aucun problème d'affectation. Cependant les autres charges indirectes ne sont pas affectées et sont couvertes par la marge sur coûts variables pour obtenir le résultat analytique global

Cette méthode permet de faciliter les calculs puisqu'elle ignore les charges fixes. Cependant, elle présente les limites suivantes :

- il est difficile de séparer les charges variables des charges fixes, puisque les charges qui sont auparavant considérées comme fixes sont aujourd'hui variables, c'est le cas par exemple de la rémunération qui est fixe mais qui peut être variable par l'introduction des salaires d'encadrement.
- Les décisions sont à court terme et se rapportent au calcul des coûts. En effet, il n'y a pas de prévisions puisque les charges fixes sont exclues du calcul des coûts.

2.2.2. La méthode de coûts complets avec sections homogènes

La méthode des coûts complets est la plus simple et la plus utilisée par les entreprises. Elle implique le découpage de l'entreprise en un certain nombre de centres d'analyses, qui sont des divisions fonctionnelles de l'entreprise. Au sein de ces centres d'analyses sont répertoriés des éléments de charges indirectes en vue de leur imputation aux coûts des produits intéressés.

La répartition des charges directes ne présente pas de difficultés, car celles-ci peuvent être imputées directement aux produits. Les charges indirectes se répartissent dans des centres d'analyses selon des clés de répartition. Ces clés qui représentent concrètement des rapports, sont fixées arbitrairement par le contrôleur de gestion. Cependant, il n'existe pas de clés pouvant être utilisées dans tous les cas. Une clé utilisée pour répartir les charges indirectes des ateliers de production est l'heure de main-d'œuvre directe (HMoD). L'utilisation de cette méthode est pertinente lorsque le processus de production est stable, avec un personnel peu polyvalent et des produits standard.

La méthode des sections homogènes ressemble beaucoup à la méthode de coût complet. La seule différence c'est au niveau de l'appellation des termes. En effet le centre d'analyse est remplacé par la section homogène. Cette méthode consiste à distinguer entre deux types de charges: les charges directes et les charges indirectes. En effet, les charges directes sont directement rattachées aux objets de coûts, alors que les charges indirectes sont réparties sur les différentes sections de l'entreprise pour obtenir le coût de chaque section, puis on impute le coût de chaque section sur les objets de coûts par l'intermédiaire d'une clé de répartition qui s'appelle « l'unité d'œuvre ». Le principe de la méthode consiste à décomposer l'entreprise en des centres ou des sections homogènes pour imputer les charges indirectes. En effet, les sections sont qualifiées « homogènes » du fait de l'homogénéité des charges incorporables qui les composent par rapport au mode d'imputation des coûts.

La méthode de coûts complets avec sections homogènes permet d'imputer les charges fixes aux objets de coûts en utilisant une base d'allocation plus ou moins subjective. Cependant, elle souffre de quelques limites. Nous citons les suivantes :

- la détermination des unités d'œuvre est entachée de trop d'arbitraire. En effet, le volume n'est pas le seul élément de variabilité des charges, il existe d'autres sources

de variabilité comme la diversité des produits et la complexité des processus de fabrication.

- L'existence des prestations réciproques entre les sections pourrait rendre les calculs très complexes.
- La méthode s'intéresse prioritairement à la consommation des ressources, elle repose sur un modèle statique d'allocation des ressources.

La méthode de coût complet avec sections homogènes est utile pour la mise en évidence du résultat par produit et donc pour le calcul de la rentabilité. Cependant, le calcul des coûts peut se compliquer par la manière de répartir les frais généraux entre les différents produits fabriqués. En effet, l'imputation et la répartition des frais généraux entre les différents produits se font par l'intermédiaire des clés unités d'œuvre quelquefois arbitraires c'est-à-dire, qu'elles ne sont pas toujours des facteurs véritablement explicatifs de l'évolution des coûts.

2.2.3. La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes

Le coût de revient d'un produit varie en fonction du volume d'activité. Lorsque l'activité est importante, les charges fixes sont absorbées par une plus grande production (économies d'échelles). L'imputation rationnelle vise à neutraliser l'effet des variations d'activité dans le calcul des coûts.

Cette méthode est une méthode alternative par rapport à la méthode de coûts complets. Selon Bouquin (1993), l'imputation rationnelle des charges fixes est un correctif que les promoteurs de la méthode des sections homogènes ont recommandé d'apporter au calcul des coûts « réels ».

Le principe de cette méthode consiste à appliquer aux charges fixes un coefficient égal à l'activité réelle rapportée à l'activité normale. L'objectif de cette méthode est de rendre le coût des produits indépendants du niveau d'activité. Le calcul des coûts avec la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes nécessite de déterminer au préalable un niveau d'activité considéré comme normal: l'activité normale. Cette dernière est déterminée en fonction des données techniques (capacités de production, rendements...) et commerciales (taille des marchés, modes de distribution...).

Le problème de cette méthode réside dans la détermination du niveau normal de l'activité puisqu'il nécessite des prévisions et il peut être entaché de subjectivité. Cependant,

elle est plus avantageuse que la méthode du direct costing car elle permet de prendre en considération les charges fixes et de déterminer le coût de sous activité.

2.2.4. La méthode ABC

Elle est issue des travaux du CAM⁵ et, elle est apparue aux Etats-Unis dans les années 80 par Kaplan et Anderson en 1987. Cette méthode s'est développée progressivement en France depuis le début des années 90. Le principe de la méthode ABC consiste à placer entre les centres de responsabilités et les objets de coûts une catégorie intermédiaire appelée « activités ». En effet, les activités consomment les ressources et les objets de coûts consomment les activités.

La méthode ABC est considérée comme étant une approche comptable destinée à comprendre la cause des coûts et leur imputation aux objets de coût, plutôt que de calculer le coût du produit (Lebas, 1999). Alcouffe et Malleret (2004) ont essayé de comparer les principaux concepts qui fondent la comptabilité d'activités chez les auteurs français. Ils ont montré certaines convergences et divergences portant soit sur la définition des concepts élémentaires⁶ soit sur le mécanisme de calcul des coûts.

La méthode ABC avait pour objectif de combler les insuffisances des méthodes traditionnelles de calcul des coûts. Des études ont été consacrées à la présentation de la méthode ABC (Evraert et Mévellec, 1990 ; Lebas, 1991 ; Mévellec, 1993 ; Argyris et Kaplan, 1994 ; Malmi, 1999 ; Alcouffe et Malleret, 2004) et les facteurs de son adoption (Alcouffe, 2002; Alcouffe et al, 2003 ; Moalla, 2007; Al-Omiry et Drury, 2007; Rahmouni et Bescos, 2008 ; Elhamma 2010).

Les intérêts et les limites de la méthode ABC sont récapitulés comme suit :

➤ Intérêts

- La méthode ABC permet aux décideurs de faire des choix stratégiques sur la base du calcul des coûts en tenant compte du fonctionnement réel de l'entreprise. Selon Lebas (1991), l'un des plus importants aspects de cette approche est qu'elle permet au comptable d'apporter une contribution importante à la réflexion stratégique de l'entreprise.

⁵ CAM, Computer Aided Manufacturer : c'est un consortium de recherche et développement créé en 1972 ; il a pour mission de financer des études dans le domaine de la productique. Il lance en 1986 le programme Cost Management System qui donnera naissance à la méthode ABC.

⁶ Les concepts élémentaires de la comptabilité d'activités sont les tâches, les activités et les processus.

- Elle permet de comprendre l'originalité des coûts variables car ils peuvent ne pas être liés au volume de production.
- La suppression de la distinction « centre auxiliaire/centre principal ». en effet, il n'y a pas d'activités principales et activités secondaires. Ceci évite la répartition secondaire des charges indirectes, souvent source d'arbitrage et d'approximations dans le calcul. Toutes les charges sont considérées comme étant directes par rapport aux activités.
- Le risque de prendre des décisions stratégiques erronées est réduit, puisqu'il y a une analyse exhaustive et fréquente des activités.
- La concurrence est basée sur la manière de faire les choses, c'est-à-dire, elle est basée sur les activités et non pas sur les produits. Ces derniers peuvent être modifiés, alors que les activités ne se changent qu'avec un changement organisationnel ou technologique.
- Elle peut isoler les activités génératrices ou non de valeur. Donc il s'agit de gérer les activités et non les coûts des produits pour aboutir à un prix de revient compétitif.

Bien que la méthode ABC assure plusieurs avantages, elle souffre de plusieurs limites. En effet, nous allons présenter dans ce qui suit les limites de la méthode ABC.

➤ **Les limites**

Bien que la méthode ABC semble pouvoir pallier les limites des systèmes antérieurs de calcul des coûts, plusieurs entreprises l'ont abandonné, tout au moins dans une utilisation sur une large échelle, dans leur organisation. En effet, plusieurs études (Bromwich et Bhimani, 1994 ; Foster et Swenson, 1997; Krumwiede, 1998; Malmi, 1997; Shields, 1995) ont mis l'accent sur les facteurs d'abandon de cette méthode.

Kaplan lui-même, un des principaux initiateurs de l'ABC, a pris acte de ces critiques et de ces abandons (Kaplan et Anderson, 2004 ; 2007).

Les limites de cette méthode peuvent être récapitulées dans les points suivants :

- le modèle est complexe. Cette complexité provient du découpage de l'entreprise en des activités plus fines et plus petites. Selon Lorino (1991), « plus le découpage est fin (nombre d'activités élevées, nombre d'unités d'œuvre élevée, identification des produits fine...), plus l'analyse est censée être précise, plus le modèle est complexe, lourd et coûteux. ».

- Elle demande un temps important pour la collecte et la mise en oeuvre des données. En effet, l'application de cette méthode, nécessite d'avoir un nombre très important de données qui demandent du temps pour les collecter. La difficulté réside dans l'obtention de l'information issue des différents services de l'entreprise.
- Elle est coûteuse et son implantation entraîne des frais importants puisqu'elle demande des logiciels spéciaux, des équipements de recueil et de traitement des données, des formations des personnels, etc.
- La difficulté de mesure de la période réellement passée par les employés dans le travail. En effet, elle suppose que 100% du temps passé par les employés est consacré au travail.
- Elle est difficile dans la mise à jour, puisque tout le travail de calcul des coûts, doit être refait surtout lorsqu'il y a instauration de nouvelles activités ou bien élimination de certaines.

2.2.5. La méthode ABC pilotée par le temps

Suite aux critiques adressées à la méthode ABC, une autre méthode a été proposée. En effet, depuis novembre 2004 un nom y a été officiellement associé: le Time Driven Activity-Based Costing (TDABC) présentant cette évolution comme une méthode autonome. Ainsi Kaplan et Anderson désignent désormais les versions antérieures du modèle ABC sous les vocables de « Rate-Based ABC » (Kaplan et Anderson, 2003), de « traditional ABC » (Kaplan et Anderson, 2004) ou de « conventional ABC » (Kaplan et Anderson 2008). La date de novembre 2004 correspond au premier article publié dans une revue, présentant la méthode TD ABC de façon autonome (Kaplan et Anderson, 2004). Ces auteurs comme les autres (Bruggeman et al (2005), De la Villarmois et Levant (2007), Kaplan et Anderson (2007), Cardinaels et Labro (2008), Evraert et al (2008), Cardinaels et Labro (2009) ont critiqué la méthode ABC et ont présenté une autre qui est la méthode ABC pilotée par le temps.

La nouveauté dans le modèle time-driven ABC réside dans la détermination du temps nécessaire pour exercer les différentes activités de l'entreprise compte tenu des caractéristiques de ces tâches en prenant en considération la capacité non utilisée.

Elle se fonde sur l'estimation de deux paramètres qui sont : le coût unitaire d'un groupe de ressources et le temps nécessaire par ce groupe pour réaliser l'activité. Pour le faire,

il s'agit de déterminer des inducteurs de temps⁷ pour construire une équation de temps. Cette nouvelle approche repose sur 6 étapes (Bruggeman et al 2005) :

- 1) L'identification des différents groupes de ressources utiles pour réaliser l'activité.
- 2) L'estimation du coût de chaque groupe de ressources.
- 3) L'estimation de la capacité pratique de chaque groupe de ressources en matière d'heures de travail puisque l'employé ne passe pas la totalité de son temps à travailler, il peut prendre par exemple une pause. Donc, il faut estimer le temps réellement passé par l'employé pour réaliser son travail.
- 4) Le calcul des coûts unitaires de chaque groupe de ressources en divisant le total des coûts de chaque groupe de ressources par leur capacité pratique en heures de travail.
- 5) La détermination du temps nécessaire pour exercer chacune de ces activités en reposant sur des inducteurs de temps.
- 6) La multiplication des coûts unitaires de chaque groupe de ressources par le temps nécessaire pour exercer chacune des activités.

Si on prend une activité j avec p possibles inducteurs de temps, β_0 représente la constante de temps indépendante des caractéristiques de l'activité, β_1 représente la consommation en temps d'une unité de X_1 (alors que X_2, \dots, X_p restent constants) :

$$t_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 \cdot X_1 + \beta_2 \cdot X_2 + \dots + \beta_p \cdot X_p$$

Avec $t_{j,k}$ le temps nécessaire pour réaliser l'activité j

β_0 = la constante de temps pour l'activité j, indépendante des caractéristiques de l'activité j

β_1 = la consommation de l'inducteur de temps 1

X_1 = inducteur de temps 1, X_2 = inducteur de temps 2, ..., inducteur de temps p,

P = le nombre d'inducteurs de temps déterminant le temps nécessaire pour réaliser l'activité j.

La méthode Time Driven ABC est considérée comme une alternative à la méthode ABC. Ses intérêts et ses limites sont récapitulés comme suit :

Les intérêts :

- Elle permet de réduire le coût d'implantation et du fonctionnement du système et de faciliter la mise à jour du modèle à chaque fois que des éléments nouveaux apparaissent.

⁷ Les inducteurs de temps sont des variables qui déterminent la durée de réalisation d'une activité. Ces variables peuvent être binaires, discrètes, continues...

- Le système est très dynamique et laisse les personnels plus motivés.
- C'est un modèle moins complexe qui repose sur l'agrégation des activités consommant les mêmes ressources.
- L'actualisation est facile.
- Elle permet de réduire certaines erreurs d'évaluation des coûts suite à la réduction du nombre d'activités par leur agrégation et par conséquent du nombre des inducteurs de coût.
- Elle prend en considération la capacité inutilisée par les employés en utilisant un coefficient allant de 80 à 85% (De la Villarmois et Levant 2007).

Les limites

Malgré les nombreux intérêts de la méthode TDABC, trois points ou limites méritent d'être exposés : les modalités d'évaluation du coût de la sous-activité, la place centrale accordée au temps et les difficultés de mesure de ces temps.

- Les limites de l'évaluation de la sous-activité: la principale limite de cette méthode est que le coefficient utilisé est non justifié (De la Villarmois et Levant, 2007). De même, se focaliser sur le coût de sous activité peut induire des déceptions puisque cet indicateur est un signal de gaspillage de capacité et non une mesure de coût d'opportunité comme cela est suggéré.
- Un modèle fondé sur les temps: La place centrale accordée aux temps de travail du personnel pose également des problèmes. L'utilisation presque exclusive des heures de main-d'œuvre pour répartir les charges a été à l'origine des critiques conceptuelles des méthodes précédant l'ABC par les tenants de cette dernière, entre autres Kaplan lui-même. Ils leur reprochaient de ne pas être adaptées à l'évolution des techniques de production et au processus de création de valeurs des organisations (De la Villarmois et Levant, 2007).
- Les difficultés de mesure des temps: Ces difficultés se manifestent surtout pour les activités de service. En effet, le temps passé à des prestations de services est flou et instable. Il s'ensuit des difficultés de mesure amplifiées en cas de prise en compte des temps déclarés.

2.2.6. La méthode des unités de valeur ajoutée (UVA)

Cette méthode trouve ses origines dans les années 40 sous le nom de Georges Perrin (GP). Ce dernier est le fondateur de la méthode. En effet, en 1946, il crée un cabinet de

conseil. Afin de promouvoir la méthode GP, il publia de nombreux articles dans des revues professionnelles et fit des conférences.

Georges Perrin dirigea son cabinet jusqu'à son décès précoce le 5 février 1958, secondé par Suzanne Perrin qu'il avait épousée en 1930. Cette dernière poursuivit l'activité du cabinet et assura avec les Éditions Dunod la publication, en 1962, d'un ouvrage posthume rédigé par Georges Perrin sous le titre « Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP » (Perrin, 1962) ainsi que de nombreux articles. La disparition du fondateur avait aggravé les difficultés récurrentes du cabinet centré uniquement sur la diffusion de la méthode GP. Fin 1969, le cabinet cesse son activité, mais Suzanne Perrin cherche à continuer l'oeuvre de son époux au moyen de partenariats. Jean Fiévez, représentant de LIA (Les Ingénieurs Associés), signe avec elle le 1^{er} août 1975 un accord afin de développer la méthode GP. Cet accord sera dénoncé en 1977 ; conformément aux engagements pris, LIA continuera à exploiter la méthode sous le nom de méthode UP (Unité de Production). La méthode est restée en l'état jusqu'en 1994, avec certaines applications par an dans des PMI.

En avril 1995, afin de briser l'ancienne référence à la notion unique de production, le nom de la méthode change et se transforme en méthode UVA (Unité de Valeur Ajoutée). Des conventions de partenariat ont été passées avec d'autres cabinets indépendants pour mettre en place la méthode UVA. Des études ont été consacrées pour la présentation de la méthode UVA comme l'étude de Chabanas et Fievez (1999), De la Villarmois et Levant (2005). Ces auteurs ont affirmé que la méthode UVA ne s'intéresse pas à calculer le seul coût du produit mais tous les coûts liés à une vente faite à un client pour en déduire le bénéfice ou la perte.

De La Villarmois et Levant (2005) se sont intéressés à la mise en place de la méthode UVA qui est une alternative à la méthode ABC. Ces auteurs ont présenté le processus de la mise en place de la méthode UVA en comparant cette dernière avec la méthode ABC. Leur étude faite à travers des études de cas a permis de dégager que la méthode UVA permet une évaluation fine des coûts avec des moyens limités et surtout dans les entreprises de petite taille.

Contrairement aux autres méthodes de gestion basée sur les comptabilités analytiques qui s'attachent à calculer le coût des produits, la méthode UVA s'attache à calculer non pas le seul coût du produit mais tous les coûts liés à une vente. Elle se pose comme objectif premier de calculer le résultat (bénéfice ou perte) de chaque vente (concrètement, il peut s'agir d'une facture, d'une commande, d'une livraison...).

Cette méthode assure une analyse plus fine des activités (postes) en se basant sur le principe de stabilité de la structure des charges, c'est-à-dire qu'il n'est pas nécessaire de

réévaluer pour chaque période les charges de chaque centre de responsabilité ou activité comme c'est le cas pour les méthodes des sections homogènes et l'ABC, mais il suffit d'affecter les charges pour la seule période de référence.

La méthode des Unités de Valeur Ajoutée se charge de calculer le résultat bénéficiaire ou déficitaire de chaque transaction entre l'entreprise et son client. Selon Bampoki (2011), cette méthode présente l'avantage, qu'elle est indépendante des variations monétaires et permet, en considérant l'entreprise comme une structure mono produit, de gérer de façon simple des entreprises complexes.

Cependant, et comme tout outil et instrument de calcul des coûts, cette méthode souffre de quelques limites. En effet, cette méthode est fondée sur le calcul de coûts complets, mais paradoxalement elle s'interdit, en raison du principe des constantes occultes, d'agir sur les modes de production et de les modifier ce qui est justement le propre de l'horizon stratégique. D'un autre côté, elle n'intègre pas non plus les calculs de coûts partiels qui permettraient, à partir de la distinction des charges fixes et des charges variables, d'optimiser les choix économiques. On ne peut raccorder la méthode GP-UVA ni avec la mise en évidence d'une marge sur coût variable, ni avec la mise en évidence d'une marge sur coûts spécifiques. C'est là une grande carence semble-t-il de cette méthode du point de vue managérial.

2.2.7. La méthode du coût cible (le target costing)

La méthode du "Target costing" est née de l'industrie japonaise sous le nom "genka kikaku" et elle n'a pas cessé de se développer. Elle a été inventée en 1965. Elle consiste en une détermination du prix de vente en fonction du marché, permettant d'établir le coût de revient des produits industriels. Cette méthode peut être considérée comme l'arme des prix, en ce sens où les industriels japonais ont acquis une maîtrise quasi totale des prix et de l'analyse des coûts, leur permettant ainsi de conquérir, avec succès, les marchés porteurs. De ce fait, la comptabilité analytique est devenue au Japon plutôt un outil de réduction des coûts.

La méthode du coût-cible a pour but de faire tendre l'entreprise vers un coût-cible pendant toute la durée de vie du produit.

Elle consiste, à partir d'un prix de vente imposé par le marché à soustraire une marge définie par l'entreprise afin d'en déduire le coût-cible maximal du produit unitaire.

Cependant, cette méthode de gestion des coûts gagne progressivement l'Occident, où les outils du "target costing" sont souvent connus mais ils ne sont pas ou partiellement employés.

L'évolution du comportement des dirigeants des entreprises peut être analysée comme les résultats de différentes évolutions comme l'évolution du marché, liée à une compétition très forte, et aux efforts de productivité et de performance en matière de production. Les sociétés durent orienter leurs efforts sur les phases de conception et de développement du cycle de vie du produit.

2.3. La structure interne des pratiques de calcul des coûts

Plusieurs recherches antérieures se sont intéressées à la diffusion et au succès des méthodes de calcul des coûts notamment la méthode ABC (Moalla, 2007; Alcouffe et Guedri, 2008; Krumwiede, 1998). Cependant, peu d'études se sont intéressées à la structure des systèmes de calcul des coûts. Cette question a été soulevée par Malmi (1999), qui a souligné l'absence d'un consensus sur la définition d'un système ABC. De même, Cardinaels et al (2004) ont montré, que la qualité de conception d'un système de coût est un élément qui peut dynamiser le processus d'apprentissage et de décodage des signaux du marché et par conséquent d'améliorer les résultats. Leur travail s'est limité à la comparaison d'une variété de systèmes traditionnels et d'une variété de systèmes ABC, laissant la structure des systèmes au stade de la variable muette.

L'analyse de la littérature publiée depuis une vingtaine d'années a indiqué que les caractéristiques des systèmes peuvent être diverses, conduisant ainsi à de véritables architectures des systèmes de calcul des coûts. Pour aboutir à cet objectif, il est indispensable de prendre en considération les paramètres de conception. En effet, des études telles que celles de Mévellec (2002) et Gosselin et Mévellec (2003) ont utilisé 9 paramètres afin de comparer entre les trois systèmes de calcul des coûts⁸. En effet, les paramètres spatiaux servent à fournir des repères essentiels à la construction de la représentation de l'organisation. Alors que les paramètres humains sont généralement liés aux paramètres spatiaux et s'intéressent au rôle du facteur humain et plus spécifiquement au rôle de la direction. A ces deux types de paramètres s'ajoutent les paramètres logiques qui s'intéressent à la recherche d'un support à l'action concernant les coûts. Cette comparaison est synthétisée dans les tableaux ci-dessous.

⁸Les systèmes de coût direct, les systèmes de coût complet et les systèmes à base d'activités et de processus.

Tableau 2: Comparaison entre les méthodes de calcul des coûts sur la base les paramètres spatiaux

Les paramètres spatiaux	Système du coût direct	Système du coût complet	Systèmes à base d'activités et de processus
-Le Périmètre	La méthode couvre uniquement la fonction de production.	La méthode couvre toutes les fonctions de l'entreprise.	La méthode couvre l'ensemble des fonctions de l'organisation. Elle a un périmètre identique à celui des systèmes de coûts complets.
-La maille d'analyse	La maille d'analyse est constituée des composants ou matières et des opérations gammées ou rendues directes par un système de pointage.	Elle est constituée d'une gamme opératoire et également des centres de responsabilités pour capturer les charges indirectes.	La maille d'analyse est constituée des opérations gammées et des activités.
-Le nombre de niveaux de déversement	Elle est la plus simple avec un seul niveau d'analyse. Les ressources sont consommées directement par les objets de coûts.	Elle est à plusieurs niveaux d'analyse. Les ressources sont affectées aux mailles d'analyses qui seront à leurs tours consommées par les objets de coûts.	Elle ressemble à la méthode du coût complet puisqu'elle est à plusieurs niveaux d'analyse. « La grande différence par rapport au coût complet est double : <ul style="list-style-type: none"> • l'introduction de la transversalité (l'identification des processus) • la caractérisation de ces processus par une production porteuse de valeur » (Mévellec 2002).

Tableau 3: Comparaison entre les systèmes de calculs des coûts sur la base des paramètres humains

Les paramètres Humains	Système de coût direct	Système de coût complet	Systèmes à base d'activités et de processus
- La construction de la maille d'analyse	Pas de maille d'analyse.	Les centres ou les sections sont visibles dans l'organisation.	La méthode du coût complet et la méthode ABC divergent fortement. L'activité doit être construite. Cette construction suppose une relation forte entre le concepteur du système et les membres de l'organisation.
- La responsabilité comptable	Elle est fonctionnelle et hiérarchique.	Elle est fonctionnelle et hiérarchique. Chaque responsable assume la responsabilité de son centre.	Elle est fonctionnelle, hiérarchique pour les activités et transversale pour les processus.
-La collecte de l'information	Le rôle du facteur humain dans la collecte de l'information est nul puisque toutes les informations se trouvent au niveau de la comptabilité financière.	Plusieurs biais surtout dans la détermination des unités d'œuvres des sections. L'une des unités les plus utilisées est la main d'œuvre directe. Les unités d'œuvres servent également pour la mesure de performance.	Peu de biais surtout avec la construction des activités sur la base des compétences. « Il faut chercher à configurer des activités dont l'essentiel des ressources humaines est constitué de personnes à plein temps et non de pourcentages de temps dont la fiabilité n'est plus aléatoire » (Mévellec 2002). La mesure de performance est différente des inducteurs de coût.

Tableau 4: Comparaison entre les systèmes de calculs des coûts sur la base des paramètres logiques

Les paramètres logiques	Système de coût direct	Système de coût complet	Systèmes à base d'activités et de processus
- La causalité	La relation de causalité est faible puisque les charges directes sont affectées directement au produit.	La relation de causalité est limitée, lorsqu'il y a des répartitions entre les sections.	la causalité est totale. La différence par rapport aux deux autres systèmes est que la causalité n'est pas unique (produit) mais multiple (les inducteurs). « nous n'avons plus de relation de causalité globale mais une multiplicité de relations causales locales » (Mévellec 2002).
- La traçabilité	Le principe de traçabilité est réduit. Il y a une correspondance entre la traçabilité et la causalité.	La traçabilité est totale. L'objectif de la méthode est de répartir l'ensemble des ressources consommées par les centres de responsabilités sur les objets de coûts. Il y a une déconnexion entre la causalité et la traçabilité.	Elle est totale mais à géométrie variable ⁹ . Nous pouvons dire que ces systèmes sont à la fois un système de coût complet et un système de coût direct.
- Le principe de rationalité	Le produit est l'unique support de valeur. La valeur est déterminée par le marché.	Le produit est l'unique support de valeur. Cette dernière est déterminée en interne dans la fonction de production. Le prix est déterminé à partir du coût du produit.	Le support de la valeur c'est un composite de physique et d'immatériel. La valeur est co-construite.

⁹ Elle est totale dans la mesure où toutes les ressources sont reliées à une activité et elle est à géométrie variable dans la mesure où il y a plusieurs objets de coûts et aucun ne peut prétendre être le receptacle de l'ensemble des consommations (Mévellec, 2002).

Mevellec (2005) a distingué entre deux classifications : les paramètres généraux de modélisation et les paramètres liés à la création de l'architecture. Les premiers incluent le choix du langage, le périmètre¹⁰, le statut et la maille d'analyse¹¹. Ces 4 paramètres utilisés pour caractériser les systèmes de coûts ne nous permettant pas de connaître leur structuration interne mais ils permettent de positionner les systèmes de coûts dans l'organisation et de donner une première approche de leurs places dans les systèmes de gestion.

Pour aborder la structuration interne des systèmes de coûts, il est nécessaire de s'intéresser aux paramètres liés à la création de l'architecture qui inclut les modalités de constitution des mailles d'analyse¹², l'homogénéité, la transversalité, la hiérarchisation et les déversements et les bases d'allocations. De même Bertrand et Mevellec (2008) ont affirmé que la quasi-totalité des enquêtes de terrain font l'impasse sur les caractéristiques des systèmes étudiés et se contentent du nom déclaré par le répondant. Selon eux « on ne compte plus les exemples d'ABC qui sont en réalité de simples comptabilités par domaines d'activité ou des centres de responsabilités rebaptisés 'activités' ou processus à la faveur de la mise en place de tel ou tel ERP ». C'est pour cette raison qu'ils se sont basés sur 5 paramètres de conception¹³ pour identifier les différentes méthodes de calcul des coûts. Ces auteurs ont montré qu'on peut trouver différents modèles ABC relevant d'options différentes d'introduction de la transversalité¹⁴ dans les modèles ABC/M et par conséquent, les pratiques sont généralement hétérogènes. Ce périmètre de conception nécessite donc une attention particulière. En effet la transversalité peut être introduite dans les activités, dans les processus¹⁵, ou encore dans les deux.

De même Gautier et Sévérac (2009) ont essayé d'expliquer les choix effectués dans l'architecture réalisée par les managers et, se fondant sur l'information générée par le système et son utilisation par les managers des différentes organisations, de proposer une typologie des architectures mises en place. Ils ont trouvé que même si le contexte joue un rôle important sur

¹⁰ Le périmètre couvert par le système (fonction, établissement, entité juridique...)

¹¹ C'est la base retenue pour la modélisation du périmètre retenu.

¹² Cette constitution peut être faite selon 3 options: modélisation sur la base des produits ou services, modélisation sur la base de l'organisation et la modélisation sur une base nouvelle.

¹³ Ces paramètres sont « la constitution de la maille d'analyse, l'homogénéité, la transversalité au niveau de l'unité d'analyse, la hiérarchie et la réallocation, et l'orientation coût/valeur.

¹⁴ Il y a développement de la transversalité dans l'organisation lorsque la stratégie de l'entreprise est mise en œuvre par des unités horizontales d'organisation appelées processus plutôt que par des unités verticales, qu'il s'agisse de fonctions, de divisions ou de départements » Bertrand et Mévellec (2008).

¹⁵ Le processus est un ensemble d'activités visant à atteindre un objectif commun.

les choix d'architectures, les caractéristiques de l'information recherchée jouent également un rôle important sur les paramètres de conception. En particulier, l'article propose une typologie des architectures des systèmes par activités dans les secteurs de la banque et l'assurance en France, fondée sur les finalités poursuivies lors de la mise en place de ces systèmes.

Zelinschi (2009), a identifié 3 méthodes dérivées de l'ABC: *time driven ABC*, *feature costing* et *Management by means (MBM)*. Ces méthodes sont apparues dans les années 90, suite à deux facteurs : l'éclatement des deux réseaux (le réseau Harvard et le réseau CAM-I) et l'atteinte de la méthode ABC de sa phase de maturité. Cet auteur a analysé les fondements techniques des différentes méthodes de calcul des coûts (ABC et méthodes dérivées) et, il a pris 3 dimensions distinctes :

- les repères spatiaux de la consommation de ressources (la structure) ;
- Les modalités de collecte et de traitement des données nécessaires au suivi de cette consommation (le fonctionnement);
- La façon dont l'ensemble contribue à la création de valeurs par l'organisation (sa finalité).

Ces dimensions sont étudiées à travers neuf paramètres de conception, classés en trois grandes catégories (paramètres spatiaux, humains et logiques).

Ce chercheur a trouvé, que la seule différence de conception entre l'ABC classique et le *time driven ABC*, consiste dans la façon de construire les mailles d'analyse. En effet, la conception, la mise en place et les estimations sont accomplies directement par les managers. Le *time driven ABC* est basé sur des inducteurs de temps, calculés à partir de l'utilisation normale des capacités (et non pas l'utilisation théorique). Tous les autres paramètres de conception semblent identiques à l'ABC classique.

En comparant l'ABC et le *feature costing*, la seule différence significative qui ressort concerne la maille d'analyse. Dans le cas du *feature costing*, une nouvelle maille vient s'ajouter à l'activité : c'est la caractéristique (*feature*).

Les différences les plus nombreuses apparaissent pour la méthode MBM. Ainsi, pour le MBM, la maille d'analyse est totalement originale : il s'agit de la ligne de commande. Concernant les paramètres humains, la construction de la maille d'analyse est exogène, car elle dépend entièrement des commandes des clients. En outre, le MBM est en principe fondé, comme nous l'avons montré, sur une logique nouvelle, qui exclut la responsabilité comptable classique.

La comparaison entre ces 4 méthodes est synthétisée dans les tableaux ci-dessous en se basant sur les 9 paramètres de conception.

Chapitre 1 : Les pratiques de calculs des couts : outils et utilisation

Tableau 5: Comparaison entre les méthodes dérivées de l'ABC sur la base des 9 paramètres de conception

<i>Les paramètres spatiaux</i>	ABC	Time Driven ABC	Feature costing	Management by means
<i>Le périmètre</i>	Ensemble de l'organisation	Ensemble de l'organisation	Ensemble de l'organisation	Ensemble de l'organisation
<i>Maille</i>	Nomenclature technique + activité	Activité	Caractéristique + Activité	Ligne de Commande
<i>Le nombre de niveaux de déversement</i>	Multiples	Multiples	Multiples	Multiples

<i>Les paramètres humains</i>	ABC	Time Driven ABC	Feature costing	Management by means
<i>Construction de la maille d'analyse</i>	Coopération avec les opérationnels et la hiérarchie	Rôle important des Managers	Coopération avec les opérationnels et la hiérarchie	Exogène (dépend des commandes des clients)
<i>Responsabilité Comptable</i>	Hiérarchique, fonctionnelle et transversale	Hiérarchique, fonctionnelle et transversale	Hiérarchique, fonctionnelle et transversale	Pas de responsabilité comptable classique
<i>Collecte de l'information</i>	Peu de biais	Peu de biais	Peu de biais	Peu de biais

<i>Les paramètres logiques</i>	ABC	Time Driven ABC	Feature costing	Management by means
<i>Causalité</i>	Totale	Totale	Totale	Totale
<i>Traçabilité</i>	Spécifique	Spécifique	Spécifique	Spécifique
<i>Rationalité</i>	Valeur co-construite	Valeur co-construite	Valeur co-construite	Valeur co-construite

De même Alcouffe et Mevellec (2012), ont constaté que l'ABC est presque considéré comme un système unique et ont proposé par conséquent une taxinomie des systèmes ABC.

Section 3. Le cadre théorique

La théorie de contingence suppose qu'il n'y a pas un système de contrôle unique à toutes les entreprises. L'installation du système dépend du contexte. En effet « la théorie de contingence montre qu'il faut adapter la structure aux contraintes de l'environnement et rendre cohérents les déterminants structurels et les variables organisationnelles » (Roger, 2014). En d'autres termes, il n'y a pas un système de contrôle universellement efficace, tout dépend du contexte.

Depuis les années 60, il y a des auteurs tels que : Bruns et Stalker (1961), Lawrence et Lorsh (1967) ont montré que la technologie et l'environnement sont des variables importantes pour l'efficacité d'une structure organisationnelle. Aussi Horngren (1972) a affirmé qu'avant d'installer un système de contrôle de gestion, il faut étudier la structure. Plusieurs facteurs peuvent être à l'origine de l'instauration d'un système de contrôle de gestion comme l'environnement, la technologie, la stratégie, la formation des dirigeants, la taille, le pouvoir,...

Plusieurs études se sont intéressées aux facteurs de contingence pouvant influencer l'utilisation de la méthode ABC comme l'étude de Bjornenak (1997), Gosselin (1997), Krumwiede (1998), Innes et Michell (2000), Abernethy et al (2001), Alcouffe (2002), Chenhall (2003), Al-Omiri et Drury (2007), Nassar, et al (2012).. Parmi les facteurs de contingence les plus étudiés dans la littérature, on trouve : la taille de l'organisation, la concurrence, la diversité des produits, la stratégie, la technologie, la structure des charges, la structure organisationnelle.

Nassar, et al (2012) ont essayé de déterminer les facteurs favorisant l'implantation de la méthode ABC dans les entreprises industrielles en Jordanie. Ces facteurs peuvent être des facteurs de contingence comme la taille de l'organisation, la stratégie, la concurrence, et la structure des coûts comme ils peuvent être des facteurs comportementaux liés surtout à l'attitude des dirigeants et le mimétisme.

Cependant, dans le cadre de notre recherche, nous allons nous intéresser à étudier l'impact des facteurs de contingence (facteurs individuels, comportementaux et organisationnels) mais on va ajouter un autre facteur qui nous a apparu très puissant qui est le rôle de la culture et de la formation du dirigeant et des employés sur l'utilisation des pratiques de calcul des coûts. Ce dernier facteur peut faire la distinction entre les types de pratiques de

calcul des coûts utilisés par les entreprises industrielles en Tunisie. De même, on va s'intéresser à l'utilité opérationnelle et stratégique de l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts.

Nous nous intéressons particulièrement aux instruments et méthodes de calcul des coûts pour apprécier leur utilité opérationnelle et stratégique et nous allons nous limiter à 6 de ces facteurs les plus étudiés dans la littérature : la taille, la formation des dirigeants, la diversité des produits, la technologie de l'information, la structure des charges et la structure organisationnelle. Ces facteurs sont de deux types: les variables de contingence et les variables organisationnelles.

3.1. Les variables de contingences

Dans cette section, nous traitons le rôle des différents facteurs de contingence susceptibles d'influencer l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts notamment la méthode des sections homogènes et la méthode ABC au sein des PME Tunisiennes.

Plusieurs études comme celles de Bjornenak (1997), Gosselin (1997), Krumwiede (1998), Chenhall et Langfield (1998), Innes et Michell (2000), Abernethy et al (2001), Alcouffe (2002), Chenhall (2003), Al-Omiri et al (2007), et Nassar et al (2012), ont été consacrées pour identifier le rôle des facteurs de contingence dans l'adoption de la méthode ABC surtout dans les grandes entreprises puisque les grandes entreprises sont celles qui ont généralement plus de ressources matérielles et humaines pour mettre en application cette méthode.

Etant donné le nombre restant limité du nombre de travaux traitant la typologie des instruments de calcul des coûts dans les PME et surtout dans les pays en développement ainsi que la contribution opérationnelle et stratégique de l'utilisation des nouvelles méthodes, nous avons choisi de se focaliser, dans le cadre de notre recherche sur la détermination des différents facteurs de contingences susceptibles d'influencer l'utilisation des pratiques de calcul des coûts ainsi que la perception de l'utilité opérationnelle et stratégiques de l'utilisation de ces méthodes de calcul des coûts.

Parmi les facteurs de contingence les plus étudiés au niveau de la littérature, on a trouvé: la taille des organisations, la structure des charges, la diversité des produits. Mais on a

remarqué qu'il y a un autre facteur qui n'est pas moins important et qui a fait l'objet de plusieurs études comme (Bampoky, 2011 ; Ngongang, 2010). Ce facteur est la culture des dirigeants.

Des recherches récentes, ont été menées ces dernières années portant sur la relation entre les différents facteurs de contingence et la complexité du système d'information comptable (Nouir et Mensi. (2013)). En effet la complexité du système d'information comptable est mesurée, selon l'étude de Affes et Chabchoub (2007), par les pratiques comptables générales, le contrôle de gestion et l'analyse financier. Ces auteurs ont traité l'impact de la complexité de ces trois composantes sur la performance financière des PME en Tunisie.

3.1.1. La taille de l'organisation

La plupart des recherches se sont intéressées au facteur taille comme un facteur important qui permet de distinguer entre les entreprises qui adoptent les nouvelles techniques et d'autres qui ne les adoptent pas.

Plusieurs auteurs tels que Krumwiede, 1998 ; Innes et al, 2000 ; Alcouffe, 2002 ; Chenhall, 2003 ; Bélaid et Bergeron, 2006 ; Al-omiri et Drury, 2007, et Bampoky, 2011 ont trouvé une relation significative entre la taille de l'entreprise et l'adoption des nouvelles techniques. En effet, Bampoky (2011), dans sa thèse a trouvé sur un échantillon composé de 130 entreprises de plus de 50 salariés au Sénégal que la taille de l'organisation peut être un facteur explicatif de l'utilisation des pratiques de contrôle de gestion les plus développés. En effet les grandes entreprises sont celles qui adoptent les nouvelles méthodes plus que les autres puisque les grandes entreprises possèdent généralement plus de ressources matérielles et de compétences humaines que les autres entreprises.

Selon l'étude de Bajan-Banaszak (1993), l'accroissement de la taille de l'entreprise s'accompagne d'une complexification et une diversification des outils de gestion.

Bélaid et Bergeron (2006), ont étudié les pratiques de calcul des coûts sur 34 PME manufacturières Québécoises. Ils ont trouvé que près du tiers d'entre elles considèrent que leur système de calcul des coûts est semblable au modèle de la comptabilité par activité.

Nous pouvons donc formuler l'hypothèse ci-dessous:

<p>Hypothèse 1 : La taille de l'organisation est positivement associée avec l'utilisation méthodes développées de calcul des coûts</p>

3.1.2. Le rôle des nouvelles technologies d'information

Le vingtième siècle est le siècle des grandes innovations en matière de technologies. Les changements technologiques posent des défis importants à l'organisation qui doit être capable de les relever.

Les systèmes de production de l'information de gestion déterminent plus que jamais la réussite ou l'échec des entreprises. L'arrivée des systèmes de gestion intégrés a complètement transformé les conditions dans lesquelles il convient de concevoir, de mettre en œuvre et d'exploiter le système d'information de gestion d'une entreprise. En effet, l'utilisation de la technologie d'information facilite la communication entre les différents acteurs de l'entreprise.

Le principe de fonctionnement de ces systèmes est d'associer au sein d'un même produit, des fonctions complémentaires et dépendantes les unes des autres dans le domaine des achats, de la production, des ventes, des ressources humaines, de la comptabilité et du contrôle de gestion. Cela montre l'imbrication des fonctions opérationnelles avec celles qui relèvent de la finance et de la comptabilité, ainsi que le caractère transversal des grands processus. Ces outils facilitent la compréhension de l'information et permettent d'approcher et d'exploiter au mieux l'information décisionnelle.

Les systèmes ERP par exemple, permettent l'intégration des systèmes d'informations par la création d'interface entre les différentes fonctions. On ne parle plus de systèmes d'informations par fonction, ayant essentiellement un objectif de production. Avec les ERP, le contrôle de gestion utilise un système d'information alimenté par tous les autres modules issus des branches industrielles ou commerciales (facturation, maintenance, comptabilité, achats...).

Par ailleurs, les ERP constituent une aide précieuse pour le contrôleur de gestion dans la réalisation de sa mission. En effet, avec les ERP, l'entreprise quitte la vision verticale et le cloisonnement par métier puisque l'objectif de l'ERP est de raisonner par flux transverses suivant des référentiels communs. Cela passe par des bases de données uniques et partagées, ce qui permet au contrôleur de gestion de garantir une cohérence de l'information. Cette cohérence ne signifie pas la fiabilité directe, mais en cas d'erreur dans les données, l'ERP permet de retrouver la source grâce à la traçabilité des informations qu'il présente et à la garantie qu'il offre pour corriger les erreurs éventuelles : c'est dans ce sens que l'ERP aide le contrôleur de gestion à fiabiliser les données. Ce dernier a un rôle de reconfiguration de tout changement.

En effet, avec les technologies de l'information, le contrôleur de gestion consacre moins de temps à la collecte des données, accède plus facilement à des informations externes afin de gagner plus de temps pour les analyses approfondies et les interprétations (Siegel, 1999). Il s'occupe désormais du traitement, de la présentation et de l'analyse des informations sans se soucier du calcul des résultats financiers fourni par les logiciels. Il cherchera aussi, à améliorer le rendement par la réduction des effectifs liés à la gestion des routines comptable et à minimiser les délais de livraison de l'information.

Ngongang (2010) a étudié le système d'informations comptables des PME. L'étude a caractérisé les pratiques comptables, mais aussi à analyser la relation entre les pratiques comptables et l'utilisation des informations. Les résultats ont montré que les PME camerounaises ont des pratiques comptables qui ne sont pas rudimentaires. Les pratiques comptables sont de plus en plus intégrées et elles ont des effets sur l'utilisation des informations.

Nous pouvons donc formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse 2: L'utilisation des nouvelles technologies d'information est positivement associée avec l'utilisation méthodes développées de calcul des coûts

3.1.3. La structure des charges

Avec le développement des nouvelles techniques de production et l'apparition des activités de support, la structure des charges a changé (augmentation des charges indirectes et diminution des charges directes). En effet, la répartition des charges indirectes est l'une des composantes les plus importantes de tout système de calcul des coûts.

La question de la répartition des charges a été soulevée par la littérature qui a distingué habituellement entre deux étapes : la répartition aux centres d'analyses (sections homogènes, activités...) et ensuite l'imputation sur le produit.

Selon des études réalisées à la fin des années 80 aux Etats-Unis, la main-d'œuvre directe représente moins de 15% des coûts globaux. L'augmentation des charges indirectes par rapport aux charges directes est due à l'importance accordée à la phase de conception et de lancement du nouveau produit, c'est-à-dire les phases en amont et en aval de la production.

La méthode ABC qui permet une imputation des charges indirectes sur les produits d'une façon plus « objective et fiable » se base sur le calcul du coût de chaque activité créatrice de valeur et de l'imputer sur le produit pour trouver enfin le coût du produit. Cette

méthode permet d'identifier la relation de cause à effet entre les charges indirectes et le produit. Nous supposons donc que la méthode ABC est plus appropriée dans les entreprises ayant un pourcentage élevé de charges indirectes.

Nous pouvons formuler l'hypothèse suivante :

**H3 : L'augmentation des charges indirectes est positivement associée avec
l'utilisation des méthodes développées de calcul des coûts**

3.1.4. La diversité des produits

Des études telles que celles d'Abi Azar (2005) et Moalla (2007) ont montré que les entreprises qui ont des gammes de produits diversifiés sont celles qui utilisent les nouvelles méthodes comme la méthode ABC plus que les autres entreprises mono produits. Ce facteur est associé généralement avec la complexité du processus de production.

Moalla (2007), dans son étude sur la diffusion de la méthode ABC en Tunisie auprès de 80 entreprises, a trouvé une relation significative entre la diffusion de la méthode ABC et la diversité des produits. En effet, les entreprises dont les produits sont diversifiés cherchent généralement à avoir des méthodes de calcul des coûts les plus sophistiquées pour essayer d'identifier le plus fiable que possible les coûts de chaque catégorie de produits afin de dégager pour chaque produit les résultats de gain ou de perte.

L'obtention des informations fiables sur les coûts permet aux dirigeants ou aux responsables des entreprises de prendre les « bonnes » décisions, c'est-à-dire de prendre les mesures nécessaires pour décider de la conservation ou de l'abandon de certains produits non rentables.

Dans le cadre de notre recherche, nous nous intéressons à l'utilisation des nouvelles méthodes comme l'ABC dans les PME industrielles en Tunisie. Cependant, la plupart des recherches ont été consacrées aux grandes entreprises puisque ces dernières sont les plus concernées par l'application des nouvelles méthodes.

Abi Azar (2005), dans son étude a trouvé que l'élargissement de la gamme des produits offerts est un facteur sensible aux outils de contrôle de gestion dans les PME au Liban. En effet, les entreprises dont les produits sont diversifiés utilisent des instruments de contrôle de gestion les plus développés.

Nous pouvons formuler l'hypothèse suivante :

H4 : La diversité des produits est positivement associée avec l'utilisation des méthodes développées de calcul des coûts

3.2. Les variables organisationnelles

Dans ce paragraphe, nous allons traiter deux variables qui sont la structure organisationnelle de l'entreprise qui peut être décentralisée ou centralisée et la culture des dirigeants.

3.2.1. La structure organisationnelle de l'entreprise

Selon Henry Mintzberg¹⁶, la structure est définie comme étant « la somme totale des moyens employés pour diviser le travail en tâches distinctes et pour ensuite assurer la coordination nécessaire entre ces tâches ».

En outre, selon Henry Mintzberg, l'organisation de l'entreprise peut être représentée par six parties, chacune a tendance à orienter l'entreprise dans son sens. Les six composantes de l'entreprise sont: le sommet hiérarchique ; le centre opérationnel ; la ligne hiérarchique ; la technostructure ; le support logistique et l'idéologie.

On peut définir la structure organisationnelle tout d'abord en termes mécaniques ou organiques. En effet, le modèle mécanique repose sur une large bureaucratie, spécialisant les tâches, cloisonnant et privilégiant la relation verticale, centralisant la décision et orientant verticalement la circulation de l'information. Tandis que le modèle organique permet de multiplier les réseaux informels, les interactions entre individus et la communication latérale et il repose sur l'engagement envers un projet commun. Ensuite on peut la définir en termes de différenciation et d'intégration. En effet, la différenciation vise à quels degrés les entrepreneurs sont indépendants pour émettre des décisions : c'est le mécanisme de décentralisation. Alors que l'intégration vise à quelle degrés les objectifs d'un individu convergent avec les objectifs de l'organisation : utilisation des règles, des procédures, les comités...

¹⁶ Henry Mintzberg, Le management, voyage au centre des organisations, éditions d'organisations, 2004, page 188.

La distinction traditionnelle entre systèmes mécanistes et systèmes organiques permet de caractériser deux conceptions opposées de l'organisation. En effet, l'organisation mécaniste, correspond au modèle Weberien de la bureaucratie, qui se caractérise par une spécialisation des tâches induite par une forte division du travail, une grande emprise de la coordination hiérarchique et un haut degré de formalisation (poids des règles et procédures écrites). Dans sa version extrême, une organisation organique se caractérise par sa lourdeur (nombre important de niveaux hiérarchiques), sa lenteur (prise de décision ralentie par la circulation le long de la ligne hiérarchique), son inertie et sa rigidité (le respect des règles laisse peu d'initiative à ses membres). Pourtant ce type de structure a été, et est encore dans des versions plus ou moins aménagées, un modèle de référence pour les organisations de taille importante, et en particulier pour les grandes entreprises marquées par un niveau élevé de spécialisation du travail.

Dans les environnements relativement simples et stables, ces organisations mécanistes ont d'incontestables vertus, celles que WEBER reconnaissait à l'entreprise bureaucratique. En effet, les buts de l'organisation et la sphère de compétence de chacune sont clairement définis, l'autorité est exercée à l'aide de règles et de procédures impersonnelles, l'incertitude est éliminée grâce à une coordination et un contrôle hiérarchique étroit.

La crise d'efficacité des systèmes bureaucratiques, la complexification et l'instabilité croissantes de l'environnement ont poussé les entreprises à mettre en place des structures plus souples et plus légères, moins centralisées et moins formalisées. Cette conception plus « organique » des structures permet une plus grande « plasticité » des entreprises pour réagir aux évolutions parfois imprévisibles de leurs contraintes productives et commerciales.

Dans le cadre de notre thèse, nous nous intéressons au rôle de la structure de l'entreprise et à la manière de la prise de décision. En d'autres termes on voudrait savoir le rôle de la structure centralisée/ décentralisée sur l'utilisation des instruments de calcul des coûts.

Pour pouvoir réaliser notre objectif, nous devons au préalable définir et distinguer entre les deux types de structure :

- la structure centralisée : c'est une organisation qui repose sur le dirigeant qui est placé au sommet hiérarchique. Il prend tout seul l'ensemble des décisions et toutes les informations doivent remonter vers lui pour l'aider à obtenir la décision optimale.
- La structure décentralisée : est une forme d'organisation dans laquelle des unités de travail sont indépendantes et disposent d'une autonomie de prise de décision. Cependant, la décentralisation n'est pas totale. Certaines décisions restent à la compétence du sommet hiérarchique.

H5 : La structure décentralisée de l'entreprise est positivement associée avec l'utilisation des méthodes développées de calcul des coûts

3.2.2. La formation des dirigeants

La qualité de la gestion et surtout l'utilisation des méthodes développées de calcul des coûts est assez importante pour les entreprises et particulièrement pour les petites et moyennes entreprises. En effet, ces dernières doivent s'adapter aux difficultés des environnements généralement caractérisés par une forte concurrence que ce soit nationale ou internationale étant donné leurs ressources limitées.

Le dirigeant a tendance à être au centre du système de gestion de l'entreprise et l'influencer à travers sa vision (Marchesnay, 1991). La littérature semble exprimer un consensus sur ce sujet (Julien et Marchesnay, 1990 ; Grepme, 1997 ; Guichard et Michaud, 1994).

Plusieurs recherches ont identifié certaines relations entre dirigeant et entreprise (Lorrain et al, 1994 ; Walsh et Anderson, 1994 ; Carrière, 1990 ; Nkongolo-Badenda et al, 1994). Des études ont examiné la relation entre le profil des dirigeants et l'amélioration des systèmes d'information (Ngongang, 2010 ; Olekalo, 2011, Ben Hamadi et Chapellier, 2012).

Chapellier (1997) a établi un lien entre le profil des dirigeants des PME et les pratiques de comptabilité de gestion. Trois profils de dirigeants de PME apparaissent: les managers ambitieux, les débutants incertains et les conservateurs anciens.

Ngongang (2010), dans son étude a trouvé que le type de formation des dirigeants qui peut être en droit, en économie ou en gestion explique l'utilisation de la méthode de coût complet. Alors que le niveau de formation ne détermine pas le choix de la méthode de coût complet.

Notre enquête exploratoire essayera de montrer que les dirigeants des PME qui ont une formation surtout en matière de gestion sont ceux qui cherchent à utiliser les pratiques les plus développées en contrôle de gestion car ils peuvent comprendre mieux l'intérêt et les avantages de ces pratiques et par conséquent leur conviction par l'adaptabilité de chaque pratique est plus facile.

Dans le cadre de notre recherche, nous voudrions examiner le rôle de la formation des dirigeants des PME sur l'utilisation des instruments de calcul des coûts les plus développés.

Nous pouvons formuler l'hypothèse suivante :

H6 : La formation des dirigeants en contrôle de gestion est positivement associée avec l'utilisation des méthodes développées de calcul des coûts.

La comptabilité analytique ou méthode de calcul des coûts apparaît comme un outil privilégié de mesure de la performance économique voire financière. Cependant, elle ne se limite pas à la simple mesure de la performance. Selon Bescos et Mendoza (1994), elle a une double relation avec la stratégie. D'une part, elle oriente les choix stratégiques de par les résultats qu'elle produit. D'autre part, elle a un rôle à tenir, en tant que système permettant de mesurer les résultats passés et prévisionnels, dans la détermination des indicateurs de pilotage de la stratégie.

Les méthodes de calcul des coûts peuvent ainsi découler de la situation concurrentielle de l'entreprise et des objectifs principaux qu'elle poursuit, de son niveau d'activité, de son organisation, de sa taille....

Dans ce qui suit, nous allons présenter dans un premier paragraphe, l'utilité opérationnelle de l'utilisation des instruments de calcul des coûts et dans un deuxième paragraphe, leur utilité stratégique.

3.3. L'utilité opérationnelle des pratiques de calcul des coûts

L'étude d'Allyene et Marshall (2011) s'intéressant à la contribution des pratiques de comptabilité de gestion dans les entreprises à Barbade, a montré que tous les répondants sont convenus que les pratiques de comptabilité de gestion utilisés dans les trois entités étaient importantes pour la réussite des entreprises et ont donné la gestion des outils appropriés pour prendre des décisions d'affaires éclairées. Les pratiques ont également contribué à la maximisation du profit et du rendement sur l'investissement des actionnaires.

Gunasekaran et al. (1999) ont présenté plusieurs justifications pour l'implantation des nouvelles méthodes de calcul des coûts et surtout la méthode de la comptabilité par activités (CPA) dans les PME. Plusieurs avantages ont été notés comme l'amélioration de la qualité des produits, la réduction du cycle de production, la réduction des coûts par l'élimination des activités à faible valeur ajoutée, la promotion des compétences des employés et l'amélioration de la communication. La CPA, en tant que méthode de calcul et de gestion des coûts, pourrait jouer un rôle important dans l'atteinte des objectifs de réduction des coûts grâce à la très haute qualité de l'information qu'elle procure sur les activités (Turney, 1991).

Selon plusieurs études, la réduction des coûts est dû à l'application la plus populaire de la CPA (Innes et Mitchell, 1995 ; Cagwin et Bouwman, 2002). Selon, Innes et Mitchell. (1995), parmi 49 entreprises qui ont adopté ce système de calcul des coûts, 87,8% ont affirmé l'utiliser dans l'objectif de réduire les coûts. À cet effet, 26 des répondants ont affirmé déjà réaliser des réductions significatives par l'utilisation de la CPA. De même, dans l'étude d'Innes et al. (2000), les directeurs financiers et comptables ont affirmé réaliser des réductions de coûts grâce à l'utilisation de la méthode de la comptabilité par activité.

Ittner et Larker (2002) ont montré que l'association entre la CPA et la variation des coûts, mesurée par le changement des coûts manufacturiers excluant les matières premières, n'est pas significative. En même temps, ils ont remarqué que cette relation est indirectement positive et significative grâce à la réduction des délais et à l'amélioration de la qualité. Ces auteurs ont conclu que les outils d'amélioration des processus comme la CPA aient un effet indirect significatif sur les coûts manufacturiers par le biais de l'amélioration de la qualité et

du cycle de production. Ces propos largement repris par les défenseurs de la CPA sont plus ou moins vérifiés empiriquement.

En fait, les quelques cas cités ont confirmé que l'utilisation de la CPA permet aux entreprises de mieux contrôler leurs coûts tout en améliorant leurs organisations et en satisfaisant leurs clients.

L'étude de Cagwin et Bouwman (2002), compte parmi les recherches empiriques les plus récentes. Ces auteurs ont essayé de voir l'association entre l'utilisation de la CPA et l'amélioration de la performance financière. Cette dernière est mesurée par la variation du rendement sur investissement. Lors de l'analyse des données recueillies à partir d'un échantillon de 204 auditeurs internes, ces auteurs ont constaté que l'effet de la CPA sur la performance financière, bien qu'il soit positif, n'est pas significatif. De même, ils ont remarqué que, cette association est positive et significative lorsque la CPA est implantée dans des entreprises complexes et diversifiées, dans des environnements où les coûts sont relativement importants et lorsqu'il y a un nombre limité de transactions intra entreprise. Ainsi, la CPA contribue positivement aux bénéfices, mais pas dans toutes les circonstances.

Les chercheurs ont insisté sur l'importance pour les praticiens de connaître les conditions appropriées pour maximiser l'efficacité de la CPA. Kennedy et Affleck (2001), à travers un échantillon de 853 sociétés cotées en bourse, ont conclu que, la valeur des actions des entreprises qui ont adopté la CPA, augmente plus comparativement à celle des entreprises qui ne l'ont pas adopté. En mesurant la performance par l'augmentation de la valeur des actions pendant trois années, ils ont remarqué que la performance tirée de la CPA n'est pas immédiate et prend du temps pour se manifester. D'après eux, les retombes commencent à devenir nets après deux ans à cause de la complexité du nouveau système de calcul des coûts et de l'importance du temps nécessaire pour une implantation complète.

L'utilisation de la comptabilité par activité répond au besoin de réduction des coûts et des délais, et de l'amélioration de la qualité des processus qu'implique le changement rapide de l'environnement.

En effet, l'avantage de la CPA par rapport au modèle traditionnel, en plus de l'amélioration des coûts calculés, est la capacité d'action qu'elle accorde aux dirigeants grâce à la richesse des informations basées sur les activités.

Même si les études ont montré des faibles taux d'implantation de cette méthode dans les PME, les développements théoriques insistent sur sa pertinence pour la performance des PME au même titre que pour celles des grandes entreprises (Turney, 1991, Le-Van et Gabois, 1991). Etant donné le faible taux d'entreprises qui adoptent la méthode ABC en Tunisie, nous allons nous concentrer sur l'ensemble des pratiques de comptabilité de gestion utilisées par les PME Tunisiennes tout en se focalisant sur la contribution opérationnelle et stratégique des nouvelles comme la méthode ABC.

Nour et Mensi (2013), ont testé la relation entre la complexité du système d'information comptable et la performance financière des PME en Tunisie. En effet, ils ont trouvé une relation négative et significative entre la complexité du système d'information comptable et la performance financière des PME.

De même Ben Hadj Salem et Ghadhab (2012) ont testé la contribution et l'application de la gestion de valeur avec la méthode ABC à l'amélioration du processus de prise de décision dans le cas d'un restaurant Tunisien à la carte. Ils ont montré aux gestionnaires comment ils peuvent réduire leurs coûts et améliorer l'allocation des ressources, compte tenu des besoins de la clientèle et de leurs satisfactions. Cependant cette recherche n'a étudié que les seuls restaurants à la carte c'est-à-dire le cas d'une entreprise de service et ils ont testé uniquement le rôle de l'utilisation de la méthode ABC dans la prise de décision.

Dans le cadre de notre thèse, nous allons nous intéresser au degré de perception de la contribution opérationnelle de l'utilisation des méthodes développées de calcul des coûts par les PME. Nous allons prendre en considération la contribution des pratiques de calcul des coûts à l'amélioration de la performance, à la minimisation des risques d'exploitation, et à l'amélioration de la prise de décision.

Nous pouvons donc formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse 7: L'utilité opérationnelle des méthodes de calcul des coûts est perçue comme étant plus élevée par les entreprises qui utilisent les méthodes développées que par les entreprises qui ne les utilisent pas

3.4. L'utilité stratégique des pratiques de calcul des coûts

Les cultures orientées court terme donnent de la valeur aux méthodes traditionnelles, prennent un temps considérable pour créer des relations et, en général, perçoivent le temps comme circulaire. Cela signifie que le passé et le présent sont interconnectés et que ce qui ne peut être fait aujourd'hui peut l'être demain.

L'opposé est l'orientation à long terme, qui perçoit le temps comme linéaire et regarde la future plutôt que le présent ou le passé. Une telle société vise des objectifs et donne de la valeur aux récompenses. En effet, le tableau de bord prospectif est un outil de management qui ne vise pas le contrôle mais qui se focalise sur la vision stratégique en fournissant les moyens de traduire la stratégie de l'entreprise en actions concrètes. En fait la vision stratégique permet à une entreprise de passer de la définition de sa stratégie, au pilotage de sa mise en œuvre concrète en passant par la définition suivant quatre axes (finance, client, processus, apprentissage), des objectifs stratégiques associés, d'un arbre de causes à effets entre ces objectifs, d'actions à mettre en place... En plus, elle doit permettre de mieux diffuser cette stratégie à l'ensemble des collaborateurs de la société et ainsi de les rendre acteurs de sa réussite (l'avantage compétitif, la politique de recherche et développement, pénétration des nouveaux marchés...).

La comptabilité analytique et plus précisément les méthodes de calcul des coûts peuvent ainsi découler de la situation concurrentielle de l'entreprise et de ses objectifs principaux qu'elle poursuit, de son niveau d'activité, de son organisation, et de sa taille.

L'une des missions de la comptabilité de gestion stratégique est de faire un éclaircissement des choix stratégiques, et donc d'orienter la politique générale de l'entreprise en contribuant à la conception et à l'adaptation de certains outils de management. Il s'agit notamment, du benchmarking, du reengineering, de l'innovation, et de l'externalisation.

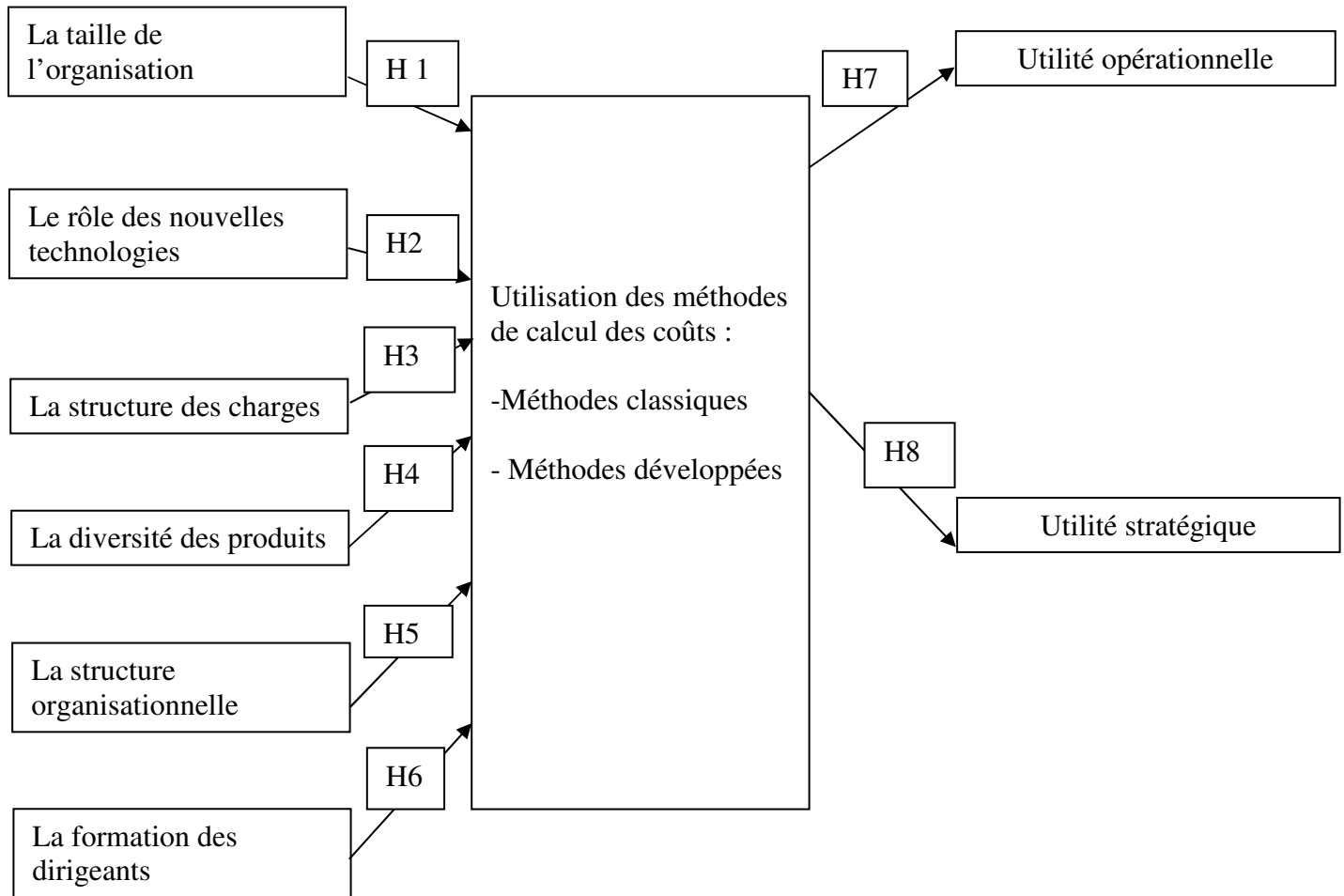
Les grandes et les moyennes entreprises possèdent généralement un plan stratégique (Bampoky, 2011). En effet selon cet auteur, l'utilité stratégique est perçue comme étant plus élevée par les entreprises qui utilisent les outils développés de contrôle de gestion que par les entreprises qui ne les utilisent pas. Ceci pour les grandes entreprises, mais on doit s'interroger sur la situation des PME en matière de gestion stratégique. En d'autres termes on doit savoir s'ils établissent des plans stratégiques, et est-ce qu'ils ont une gestion prévisionnelle...

Nous pouvons donc formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse 8 : L'utilité stratégique des méthodes de calcul des coûts est perçue comme étant plus élevée par les entreprises qui utilisent les méthodes développées que par les entreprises qui ne les utilisent pas

On peut résumer cette section par la figure 1 qui montre notre modèle conceptuel de la recherche.

Figure 1: Le modèle conceptuel de la recherche



Conclusion

Au cours de ce chapitre, nous avons passé en revue, en premier lieu, les instruments de calcul des coûts. En effet, nous avons étudié l'évolution du plan comptable Tunisien et ses liens avec la comptabilité de gestion. De même, nous avons présenté l'évolution des méthodes de calcul des coûts. Encore, nous avons traité la question de la structure interne des méthodes de calcul des coûts. Dans cette dernière section, nous avons soulevé qu'on ne doit pas se contenter des déclarations des répondants pour identifier une méthode de calcul des coûts, mais on devrait essayer de comprendre la description de la méthode utilisée par les PME et les ETI pour le calcul de leur coût.

Enfin, nous avons passé en revue, le cadre théorique de notre recherche qui permet d'encadrer notre sujet. Il s'agit de la théorie de contingence. Nous avons identifié dans un premier temps, les différents facteurs de contingence pouvant avoir un impact sur l'utilisation des méthodes développées de calcul des coûts. Dans un deuxième temps nous avons passé en revue l'utilité opérationnelle et stratégique de l'utilisation des instruments de calcul des coûts.

CHAPITRE2:

Le contexte Tunisien et l'évolution des méthodes de calcul des coûts

Introduction

A l'heure de la mondialisation, les économies en transition et en développement, et les entreprises qui y ont leur siège, éprouvent des difficultés majeures lorsqu'elles cherchent à renforcer leurs capacités humaines et institutionnelles afin d'être en mesure d'exploiter les possibilités qui s'offrent à elles dans les domaines des échanges et de l'investissement. Ces difficultés ont acquis un rang élevé dans la hiérarchie des priorités du programme d'action pour le développement à l'échelle mondiale et figurent en bonne place dans les déclarations finales publiées à l'issue des grandes réunions internationales qui se sont tenues ces dernières années.

Le présent rapport examinera comment améliorer la compétitivité des PME, dans les pays en développement et plus spécialement dans le cas de la Tunisie, à l'heure de la mondialisation et s'intéressera en particulier aux actions que les pouvoirs publics et les partenaires au développement doivent mener pour améliorer la capacité des PME locales à échanger et à tirer parti de l'élargissement des perspectives commerciales qui s'offrent à elles aux niveaux régional et international.

La présentation et la connaissance de notre environnement économique, social et politique nous indiquent le mode d'administration des entreprises. En effet, la compréhension des réalités environnementales dans les pays en voie de développement et plus précisément en Tunisie, permettra d'identifier les pratiques et instruments de calcul des coûts et d'enrichir leur contribution opérationnelle et stratégique chez les PME.

Dans ce chapitre nous allons présenter, dans une première section, les caractéristiques des PME en commençant dans un premier paragraphe par présenter les définitions possibles des PME et dans un deuxième paragraphe à présenter leurs caractéristiques générales. Dans une deuxième section, nous allons analyser les caractéristiques des PME en management et contrôle de gestion et dans une troisième section, nous présenterons les caractéristiques de l'économie Tunisienne face à la mondialisation.

Section1 : Définitions et caractéristiques des PME

Que ce soit dans les pays en développement ou bien dans les pays développés, les PME occupent une place importante. En effet personne ne peut contester aujourd'hui, le rôle primordial que peut jouer les PME dans les pays en voie de développement. En effet, les PME constituent l'un des éléments les plus dynamiques de la croissance économique et sociale dans la stratégie du développement de chaque pays.

Dans cette section, nous allons commencer par définir les PME pour par la suite et dans un deuxième paragraphe nous passerons à la présentation de leurs caractéristiques.

1.1. Définitions des PME

Selon la littérature (Nobre, 2001 ; Abi Azar, 2005, Van Caillie, 2003), il n'y a pas une définition universelle de PME. En effet, cette dernière diffère selon les pays et tient compte généralement des effectifs, du montant du chiffre d'affaires et/ ou de la valeur des actifs parce que ces informations sont faciles à recueillir. La variable la plus utilisée est le nombre d'employés.

Les petites et moyennes entreprises sont des entreprises dont la taille est définie à partir du nombre d'employés, du chiffre d'affaires, qui ne dépassent pas certaines limites. Les définitions diffèrent selon les pays. En effet, plusieurs définitions ont été proposées puisqu'il n'y a pas une définition universelle.

Dans ce qui suit, nous allons proposer les différentes définitions dans différents pays, mais nous allons nous concentrer sur le cas de la Tunisie.

L'Union Européenne a adopté la recommandation 2003/361/CE¹⁷, fixant les définitions des entreprises en fonction de leur taille et de la nature des relations qu'elles entretiennent avec d'autres entreprises. Les définitions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2005, en remplacement de celles de la recommandation 96/280/CE. La notion de PME peut inclure les trois catégories ci-dessous :

- La catégorie des micros, petites et moyennes entreprises (PME) est constituée des entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel

¹⁷ Portail de l'Union Européenne (consulté le 31 mai 2011).

n'excède pas 50 millions d'euros ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros.

- Dans la catégorie des PME, une petite entreprise est définie comme une entreprise qui occupe moins de 50 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas 10 millions d'euros.
- Dans la catégorie des PME, une micro-entreprise est définie comme une entreprise qui occupe moins de 10 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas 2 millions d'euros.

Alors qu'en France, l'article 51 de la loi de modernisation de l'économie «pour les besoins de l'analyse statistique et économique » a indiqué que la catégorie des PME est constituée des entreprises qui occupent moins de 250 employés et dont le chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 50 millions d'euros ou un total du bilan n'excédant pas 43 millions d'euros. La catégorie des micro-entreprises dont l'effectif du personnel est inférieur à 10 et dont le chiffre d'affaires n'excédant pas 2 millions d'euros est inclus dans la catégorie des PME.

Au Canada, une "petite ou moyenne entreprise" (PME) ne doit généralement pas employer plus de 500 personnes et ne pas avoir un actif supérieur à 25 millions de dollars et ne doit pas être détenue à plus de 25 % de son capital par une entreprise de plus grandes importances¹⁸. Selon la Confédération générale des petites et moyennes entreprises, les PME se répartissent de la façon suivante : les petites entreprises sont celles qui regroupent de 5 à 50 salariés; les moyennes entreprises se définissent de façon variable suivant le pays et le secteur d'activité, avec un maximum généralement fixé à 500 salariés.

En Côte d'Ivoire, avant janvier 2012, il n'existait pas de texte juridique clair définissant la notion de PME. Désormais, la loi en Côte d'Ivoire subdivise et définit les PME en trois groupes :

- les micro-entreprises sont définies comme des entreprises qui emploient en permanence moins de 10 personnes ou qui réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxe inférieure ou égale à 30 millions de francs CFA ;
- les petites entreprises sont définies comme des entreprises qui emploient en permanence moins de 50 personnes ou qui réalisent un chiffre d'affaires annuel hors

¹⁸ Industrie Canada (archive).

taxes supérieur à 30 millions de francs CFA et inférieur ou égal à 150 millions de francs CFA ;

- les moyennes entreprises sont définies comme des entreprises qui emploient en permanence moins de 200 personnes, ou bien réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes supérieur à 150 millions de francs CFA et inférieur ou égal à 1 milliard de francs CFA.

Au Maroc, Il n'y a pas de définition légale et officielle de la PME. La sous-commission chargée de la PME dans le cadre du Plan de Développement Économique et Social 2000-2004, a retenu les critères suivants pour la définition de celle-ci :

- moins de 200 personnes comme effectif des employés ;
- un chiffre d'affaires inférieur à 4 millions de DH en phase de création, à 20 millions de DH pour la phase de croissance et à 50 millions de DH pour la phase de maturité.

En Tunisie, nous avons trouvé plusieurs définitions des PME. Ces définitions se basent sur des critères quantitatifs comme le chiffre d'affaires, l'effectif des salariés. La seule définition que nous avons trouvée et qui a retenu un critère qualitatif est celle du décret n°2008-308. En effet, l'article 2 du 11 février 2008, portant encouragement des nouveaux promoteurs, des petites et moyennes entreprises, des petites entreprises et des petits métiers qui énonce que: «Est considérée petite et moyenne entreprise au sens de l' article 46 (bis) du code d'incitation aux investissements, toute entreprise réalisant ses investissements dans les activités des industries manufacturières, les activités de l'artisanat et dans les activités des services sans que le montant de son investissement ne dépasse cinq millions de dinars fonds de roulement inclus. Sont considérés des petites entreprises et petits métiers au sens de l'article 47 du code d'incitation aux investissements, les entreprises individuelles ou les sociétés de personnes ou les coopératives qui sont promues par des personnes de nationalité tunisienne justifiante de la qualification requise et s'engageant à assumer personnellement et à plein temps la responsabilité de la gestion de leur projet sans que le montant de leur investissement ne dépasse 100 mille dinars fonds de roulement inclus, et ce, dans les activités de l'artisanat ainsi que dans les activités des métiers».

Une autre définition a été avancée dans un communiqué du Conseil du Marché Financier (CMF), relatif à la définition de la notion des PME opérant dans les secteurs libres à la constitution au sens de l'article 21 bis du décret n°77-608 du 27 juillet 1977, tel que modifié

et complété par les textes subséquents et notamment par le décret n°2005-2397 du 31 août 2005 ; «sont considérées comme petites et moyennes entreprises, conformément aux recommandations du conseil inter semestriel du lundi 13 Mars 2006, les entreprises dont les critères d'actifs immobilisés nets et d'effectif n'atteignent pas les seuils des Quatre millions de dinars en ce qui concerne le montant d'actifs immobilisés nets, et de 300 personnes en ce qui concerne l'effectif total».

Bien que les définitions avancées plus haut aient considéré comme PME, les entreprises dont le nombre d'employés est au maximum de 300 personnes, nous allons élargir notre échantillon aux entreprises dont le nombre d'employés est au maximum de 500 personnes pour pouvoir comparer entre les caractéristiques des PME et les caractéristiques des ETI.

Les PME représentent 97% du tissu économique Tunisien¹⁹. Les PMI dans le secteur industriel représentent environ 99%. Les PME contribuent à la croissance significative du PIB qui était de l'ordre de 5% en 1987 et a augmenté en 2005 pour atteindre 5.5%. L'industrie manufacturière représente 21.4% du PIB alors que l'agriculture et la pêche contribuent à concurrence de 11.9% du PIB. Ces PME sont réparties plus spécifiquement dans les activités textiles et habillements, les activités agroalimentaires, les activités mécaniques et métallurgiques et les activités chimiques.

1.2. Les caractéristiques des PME

Toutefois, les PME présentent entre autres les caractéristiques suivantes:

- petite taille ;
- centralisation et personnalisation de la gestion autour du propriétaire dirigeant ;
- stratégie intuitive ou peu formalisée ;
- système d'informations internes et peu formalisées ;
- pas ou très peu de niveaux hiérarchiques ;
- faible formalisation
- proximité entre dirigeants et employés.

Les caractéristiques des PME vont être présentées en détail dans ce qui suit. En effet, outre le critère taille, les PME se distinguent par d'autres critères comme leur structure, le rôle

¹⁹ CAI Med, centre for administrative innovation in the Euro- Mediterranean region.

de leurs dirigeants, leurs systèmes d'informations peu développés, et leurs manières de prises de décisions.

1.2.1 La simplicité de la structure

La structure de la PME est généralement simple, cette structure est hiérarchique c'est-à-dire que les décisions sont entre les mains d'une seule personne qui est le dirigeant. Cette structure repose sur l'unicité de commandement, c'est-à-dire que chaque salarié ne dépend que d'un seul supérieur hiérarchique.

Cette structure présente comme avantages : la simplicité du commandement, la clarté et la sécurité, alors que ses inconvénients sont l'esprit bureaucratique, sa lourdeur et la mauvaise circulation de l'information.

Selon Mintzberg (1982), au fur et à mesure que la firme grossit, les niveaux organisationnels augmentent et le travail devient plus spécialisé. De plus l'étude de Kalika (1987) a montré que, plus l'entreprise est de petite taille, moins il y a des procédés formalisés et plus les décisions sont centralisées entre les mains des dirigeants propriétaires.

On peut conclure, que les PME sont celles qui présentent une structure simple, centralisée et qui possèdent des ressources humaines et financières limitées.

1.2.2. Le rôle du dirigeant

Plusieurs chercheurs (Abi Azar, 2005 ; chapellier et Ben Hamadi, 20012), ont affirmé la très forte influence du dirigeant sur le système de contrôle de gestion de son entreprise. En effet plusieurs critères ont été retenus pour identifier les différents facteurs qui changent le rôle du dirigeant. Parmi ces critères il y a l'âge du dirigeant, sa formation (culture et ancienneté) et la relation du dirigeant avec les organes administratifs.

En effet, les dirigeants des PME sont souvent les fondateurs de leur entreprise, ils possèdent un fort pouvoir de diriger ses entreprises selon leurs motivations et leurs antécédents personnels et professionnels (Coupal, 1994). Généralement, le dirigeant dans la PME joue le rôle du directeur, du manager, et du gestionnaire.

Les dirigeants des PME ont exclusivement recours à leurs seules intuitions, jugements, et expériences. Donc, les dirigeants n'acceptent pas généralement de déléguer leur pouvoir et leur responsabilité aux autres acteurs, de même ils ont peu recours à un système d'information peu formalisé.

1.2.3. La prise de décision

La taille réduite de l'entreprise ainsi que la simplicité de sa structure, permet souvent aux dirigeants de prendre rapidement leurs décisions, ce qui permet de réagir rapidement aux changements de l'environnement. La PME est caractérisée par la centralisation de la décision entre les mains d'une seule personne qui est généralement le propriétaire dirigeant. Cette centralisation fait que ce dernier donne la priorité aux tâches opérationnelles ce qui empêche une vision stratégique à moyen et à long terme et les décisions sont prises dans le court terme (Abi Azar, 2005). Les dirigeants des PME recourent à l'intuition plus qu'à la prévision et la considèrent comme très importante dans la prise de décision.

Les PME sont caractérisées par une concentration de la gestion et une centralisation de la prise de décision entre les mains d'une seule personne, le propriétaire dirigeant. Cette personne tient à remplir toutes les fonctions, il ne veut pas déléguer les responsabilités, et donc il garde le contrôle complet et sa prise de décision s'appuie sur son intuition.

1.2.4. Un système d'informations peu instrumenté

Le contact et le contrôle direct constituent le vecteur essentiel de l'information au sein des PME. En effet, étant donné la structure simple des PME qui est peu formalisée et peu hiérarchisée, la communication ainsi que la circulation de l'information se font d'une manière directe. Selon Mintzberg (1982), l'information véhicule souvent d'une manière informelle en fonctionnant par dialogue et contact direct. De même le système d'informations externes des PME est simple puisque l'information circule directement par un dialogue entre le dirigeant et les différents acteurs de son entreprise comme les clients et les fournisseurs.

La plupart des entreprises que ce soient des grandes ou des petites entreprises ont un problème de circulation de l'information. Ce problème peut être plus complexe lorsque l'entreprise est de grande taille puisqu'elle a un nombre élevé d'organes et de niveaux hiérarchiques. Cependant, les grandes entreprises font de leurs mieux pour améliorer leur système d'information pour aboutir à une information la plus fiable que possible, alors que les PME n'ont pas ce problème étant donné le nombre restreint de niveaux hiérarchique.

Dans les pays en voie de développement, les PME représentent la majeure partie du tissu économique. Les PME peuvent être dans le secteur industriel, commercial ou de service. Mais

étant donné que la plupart des PME en Tunisie font partie du secteur industriel (99%), nous avons choisi de nous concentrer sur le secteur industriel de la Tunisie.

Nous voulons savoir l'importance des PME dans les pays en développement et plus spécifiquement en Tunisie. En effet, les PME constituent une source majeure d'emplois, de revenus et de recettes à l'exportation.

Les PME des pays en développement sont confrontés aux mêmes difficultés que les PME du reste du monde. En effet, les PME des pays en développement souffrent généralement de leurs incapacités humaines et institutionnelles. On peut résumer les difficultés auxquelles sont confrontés les PME dans les points suivants :

- ✓ L'absence d'incitation et d'encouragement pour les PME pour pouvoir s'adapter et faire face à la complexité de l'environnement. Ceci peut se manifester à travers la complexité de la réglementation. En effet, les conditions souvent difficiles pour l'obtention des crédits ainsi que les taux d'intérêt élevés pour leur remboursement constituent des contraintes qui empêchent le développement des PME ;
- ✓ L'absence de législation adéquate sur les droits de propriété et de moyens pour la faire respecter.
- ✓ Le manque d'informations se rapportant sur les marchés, les normes et les barrières à l'entrée et à la sortie et aussi le manque de données statistiques pertinentes.
- ✓ Leur faible capacité de faire entendre leur voix à l'action gouvernementale et l'absence de dialogue entre le secteur privé et le secteur public.

Section 2 : Les caractéristiques de management et de contrôle dans les PME

Le développement de la fonction contrôle de gestion a été essentiellement étudié au niveau des grandes entreprises (Nobre, 2001). En effet, les PME sont resté longtemps en dehors du champ d'investigations des chercheurs spécialisés dans le domaine du contrôle de gestion.

Cependant, au cours des dernières années, quelques recherches se sont apparues qui portent, soit sur les spécificités du système de contrôle de gestion en tant que composante du système d'informations générales des entreprises (Van Caillie, 2003; Ben Hamadi et Chapellier, 2012), soit sur les besoins en information propres aux PME et sur l'usage que les dirigeants font de l'information comptable pour alimenter leur processus de prise de décision ou leur processus d'évaluation rétrospective de ces décisions (Van Caillie, 2003). Malgré ses recherches, leur nombre reste rare.

Depuis quelques années, on a vu quelques recherches analysant l'existence du contrôle de gestion dans les PME (Chapellier, 1997 ; Lavigne, 2002 ; Abi Azar, 2005, Ben Hamadi et Chapellier, 2012). Ces études ont montré que la fonction contrôle de gestion dans les PME est souvent sous structurée puisqu'elle est assimilée à la fonction comptable ou financière. Pour la plupart des dirigeants, le système de contrôle est défini par le système de comptabilité conçu pour rendre compte et se servir aux autorités fiscales.

Selon Abi Azar (2005), on ne doit pas considérer que la fonction de contrôle de gestion n'existe pas chez les PME. En effet, dans ce contexte, elle est souvent associée à d'autres fonctions comme la fonction financière, et des ressources humaines. La position de la fonction de contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise est fonction du nombre de personnes et de services mis en place. Bien que le comptable puisse établir les budgets et exercer le contrôle de gestion, mais le dirigeant c'est lui qui coordonne et suit les activités.

Pour identifier les caractéristiques de la fonction du contrôle de gestion dans les PME, il est indispensable d'identifier les différents outils de gestion utilisés par les PME comme les outils de prévisions (les plans et les budgets), les outils de suivi (les tableaux de bord), les outils d'analyse (la comptabilité analytique) et les techniques de calcul des coûts.

2.1. Les outils de prévisions : les plans et les budgets

Le chef de l'entreprise devrait établir un budget précis pour son entreprise s'il veut aboutir à une information pertinente afin de piloter et bien conduire son entreprise. En effet s'il s'agit de PME ou de n'importe quel type d'entreprises, il existe trois types de budgets : le budget d'exploitation qui permet de prévoir et de contrôler en comparant les prévisions avec le réel ; le budget de trésorerie qui permet d'anticiper les circonstances et les mouvements avant leur production ; et le budget d'investissement qui permet de planifier et d'établir des programmes et des stratégies de planification.

Nous allons dans ce paragraphe, détailler les trois types de budget : le budget d'exploitation, le budget de trésorerie et le budget d'investissement.

2.1.1. Le budget d'exploitation

Le budget d'exploitation (ou opérationnel) sert à chiffrer, pour les trois années à venir, l'évolution des charges (dépenses) et des revenus (recettes) de l'entreprise. Cette analyse stratégique, sous la forme de projections chiffrées, exige du chef d'entreprise une réflexion approfondie sur l'avenir de sa société en matière de : types et prix des produits, parts de marché, concurrences, demande, prix des matières premières et de main-d'œuvre, loyers, etc.

Sur le plan comptable, l'analyse va déterminer le montant (estimé) du bénéfice brut et net. Si le calcul révèle une rentabilité insuffisante, des mesures devront très vite être prises. Le budget établi peut ensuite être contrôlé mois après mois.

2.1.2. Le budget de trésorerie

Sa fonction est de prévoir, sur 12 à 18 mois, quelle sera l'évolution des liquidités de l'entreprise, avec les sorties (paiements à faire) et les rentrées d'argent (factures encaissées). Il s'agit de chiffrer ces mouvements et, surtout, d'identifier les « creux » (les mois pendant lesquels peu d'argent est reçu et de gros montants sont à payer). Il peut être revu tous les 6 à 18 mois.

Ce budget de trésorerie est aussi très important pour la banque, à qui le chef d'entreprise s'adressera, si nécessaire, pour un crédit-pont de quelques mois, ou inversement, à qui il confiera son excédent temporaire de liquidités.

Bref, ce budget est fondamental pour la pérennité de l'entreprise : la plupart des jeunes sociétés qui sont déclarées en faillite le sont à cause d'un manque momentané de liquidités (problème de trésorerie).

2.1.3. Le budget d'investissement

Ce 3^{ème} type de budget s'adresse plutôt aux entreprises qui doivent régulièrement faire des achats conséquents (machines, matières premières, etc.). Ces dépenses peuvent être prévues et leur financement planifié : par autofinancement (fonds d'investissements) ou par crédit bancaire.

Ce budget d'investissement, s'il est mis en regard avec les deux autres budgets décrits ici, permet de déterminer la meilleure période pour effectuer les investissements prévus.

2.2. Les outils de suivi : les tableaux de bord

Quel que soit le climat économique, le chef d'entreprise doit avoir tous les éléments en main pour piloter sa PME-PMI. Ceci est expliqué par l'intérêt du tableau de bord puisque c'est un outil de gestion incontournable, contrairement aux autres données comptables qui donnent une vision sur le passé. En effet, les tableaux de bord fournissent des indicateurs en temps réel sur l'évolution de l'entreprise. Grâce à eux, le dirigeant peut immédiatement analyser les écarts entre le budget prévu et les réalisations. Il peut disposer d'une approche de résultat, voire même d'une perspective à fin d'année.

Les tableaux de bords fournissent des indicateurs en temps réel sur l'évolution de l'entreprise. Grâce à ces indicateurs, les dirigeants peuvent analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations. Par conséquent l'utilisation du tableau de bord permet de réaliser deux objectifs à savoir :

- La réalisation en temps réel de l'évolution de l'entreprise à travers des indicateurs qui donnent une vision sur le passé ;
- La prise en compte immédiate des mesures correctives à travers des indicateurs qui permettent d'analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations.

Les PME-PMI peuvent élaborer leurs tableaux de bord en interne, ou en confiant leur réalisation à leur expert-comptable. Dans tous les cas, le dirigeant doit commencer par réfléchir, en amont, aux indicateurs qui lui seront réellement utiles. Il convient ensuite de

définir ce dont l'expert-comptable a besoin pour élaborer ces tableaux de bord, et surtout, la manière dont l'entreprise va lui transmettre les informations, et avec quelle périodicité (généralement, mensuelle ou trimestrielle). Cela suppose que l'entreprise dispose de procédures clairement établies en matière de prises et de suivi de commandes, de facturation... même pour les toutes petites entreprises (TPE).

Le problème dans l'établissement du tableau de bord est son coût. Cependant ce coût peut être réduit grâce à une meilleure organisation interne de la PME, C'est un facteur important dans l'optimisation des missions de l'expert-comptable. Le dirigeant doit considérer cela comme un investissement plutôt qu'un coût, dans le sens où l'anticipation lui sera toujours bénéfique (gain de temps et donc d'argent).

2.3. La comptabilité analytique et l'évolution du calcul des coûts en Tunisie

L'histoire de la Tunisie en matière de calcul des coûts commence à partir des années 80, date de l'industrialisation. En effet, à partir de l'indépendance (1956) et jusqu'aux années 70, le calcul des coûts était arbitraire, puisqu'il n'y a pas plusieurs types de charges, il n'y a que les charges variables qui sont les mains d'œuvre. Le calcul se fait par une sommation des charges de main-d'œuvre.

A partir des années 70 et jusqu'à 1984, cette période est marquée par l'industrialisation, qui a favorisé l'apparition des méthodes de calcul des coûts comme la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes et la méthode de coût marginal. Ces méthodes tiennent en considérations, aussi bien les charges variables que les charges fixes. En effet, et avec le développement de l'industrie, il y a un accroissement des charges fixes comparativement au total charges. La présence des machines qui remplacent en partie la main-d'œuvre a entraîné l'augmentation des charges indirectes (l'amortissement). Ces charges devraient être prises en compte lors du calcul des coûts.

A partir de 1984 et jusqu'à 1996, cette période est caractérisée par le développement du contrôle de gestion. En effet, au cours de cette période, les entreprises se sentent l'intérêt de développer leurs outils de contrôle de gestion. Ils ont établi les budgets qui leur permettent de déterminer l'évolution des charges et des revenus et par conséquent de déterminer l'évolution du résultat d'exploitation. De même, ils ont établi les tableaux de bord qui leur permettent d'analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations.

A partir de 1996, il y a une évolution de l'internet. En effet, à partir de cette date est jusqu'à 2003, il y a une apparition de l'ERP et le groupware et la publication sur internet des rapports dans le langage XBRL. Au cours de cette période, il y a l'apparition de la méthode des sections homogènes. L'évolution dans l'utilisation de l'internet a favorisé, pour les entreprises, l'ouverture sur d'autres entreprises de même secteur ou dans des secteurs différents. De même, le développement de l'internet peut avoir un effet favorable sur le développement des connaissances des dirigeants et des employés surtout en matière de la comptabilité analytique et des méthodes de calcul des coûts.

De 2003 et jusqu'à nos jours, l'informatisation devient dans l'ère du cloud computing c'est-à-dire dans le cadre d'une sous-traitance. Donc l'information devient moins coûteuse, et rapide à circuler. Au cours de cette période, il y a une apparition de la méthode ABC et la méthode du process costing.

Face à la mondialisation et à la concurrence, les entreprises doivent développer leurs outils de contrôle de gestion et notamment leurs techniques de calcul des coûts. Généralement, ces entreprises doivent développer leur comptabilité analytique pour établir un système de mesures et constituer un outil de prise de décision. En effet, les PME comme les grandes entreprises sont censées appliquer des normes internationales qui sont les normes IFRS. Cependant, étant donné leurs caractéristiques qui sont un peu loin de celles des grandes entreprises et leurs volontés de contrôle de transparence, il y a une adaptation de ces normes. Ces normes deviennent plus souples et plus adaptées aux caractéristiques des PME. Ces normes s'appellent « Light IFRS ». Ces dernières ont commencé à être appliquées à partir de 2014.

Le calcul des coûts joue un rôle fondamental dans tout système de contrôle de gestion puisqu'il assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux (Nobre, 2001),

Dans les PME, si la comptabilité générale existe c'est parce qu'elle est obligatoire, alors que ce n'était pas le cas pour la comptabilité analytique, bien que la connaissance des coûts soit importante pour la compétitivité des PME dans l'environnement actuel pour mieux orienter les décisions. Des recherches telles que celles de Chapellier, 1997 ; Lavigne, 2002 ; Nobre, 2001 ; Chapellier et Ben Hamadi, 2012 ont tenté de caractériser l'ensemble des pratiques comptables des PME.

Chapellier (1997), dans son étude, a identifié les pratiques comptables des PME en matière de production et d'utilisation des données par les dirigeants, en se basant sur les quatre champs suivants de la comptabilité: générale, de contrôle de gestion, analyse financière et tableau de bord. Cependant, l'étude de Lavigne (2002) auprès de 282 PME manufacturières

a conclu que, les PME les plus complexes et ayant des acteurs comptables qui ont du pouvoir, adoptent davantage les pratiques de comptabilité de gestion pour réaliser la performance financière et organisationnelle des entreprises.

Nobre (2001), dans son étude a conclu que la majorité des PME applique une seule méthode de calcul des coûts qui est la méthode de coût complet. Alors que pour les pratiques de fixation de prix, trois méthodes sont utilisées pour les PME. La première méthode est la plus courante, consistait à ajouter une marge au coût de revient. La seconde conduit à s'aligner sur le prix du marché, c'est-à-dire, il s'agit de voir le prix du concurrent et de décider leur prix de vente. La troisième méthode, consiste à valoriser un élément de charge de référence jugé prépondérant dans le coût de revient, et à appliquer un taux de structure permettant d'intégrer les autres charges et la marge bénéficiaire.

On peut conclure donc que, le système de comptabilité analytique doit être approprié aux spécificités des PME. Bien que la majorité des entreprises commencent à exercer leur activité sans avoir un système de comptabilité analytique, ils commencent à ressentir leur utilité au fur et à mesure que l'activité de l'entreprise se développe.

Section 3 : L'économie Tunisienne face à la mondialisation

Les forces de la mondialisation constituent un facteur qui influe sur l'état actuel du développement économique. En effet, dans un contexte mondial turbulent, manifesté depuis 2007 par la crise financière internationale et affaiblie aujourd'hui par le niveau d'endettement de la zone Euro, l'économie Tunisienne après 2011, se voit confrontée à de nouveaux enjeux que les décideurs publics sont invités à prendre en considération pour assurer la double transition politique et économique du pays.

Dans cette section, nous allons présenter les caractéristiques principales de l'économie Tunisienne dans les différentes phases de la vie de la Tunisie après son indépendance ainsi que l'environnement des affaires de la Tunisie.

Cet historique nous paraît intéressant pour notre thèse afin de déterminer le processus de privatisation des entreprises étatiques depuis 1987, puisque notre champ d'intérêt ce sont les PME. En effet, les entreprises privées font recours aux calculs des coûts pour pouvoir faire face à la concurrence de plus en plus intense. Les entreprises privées cherchent toujours les meilleures pratiques afin d'aboutir à la décision la plus efficace.

3.1. Les caractéristiques de l'économie Tunisienne

L'économie de la Tunisie est inscrite dans un processus de réformes économiques et de libéralisation depuis 1986 après trois décennies de dirigisme et de participations de l'État à l'économie. Avec, à partir du 1^{er} janvier 2008, l'ouverture à la concurrence mondiale par l'entrée en vigueur de l'accord de libre-échange conclu avec l'Union européenne en 1995, l'économie tunisienne fait face à des défis de mise à niveau de pans entiers de son économie tout en bénéficiant d'une croissance économique annuelle soutenue de l'ordre de 5 % par an depuis une dizaine d'années.

L'économie de la Tunisie est historiquement liée à l'agriculture (blé, olives, dattes, agrumes et produits de la mer), aux mines et à l'énergie (grand producteur de phosphates et dans une moindre mesure d'hydrocarbures), au tourisme (6,5 millions de touristes en 2006) et aux industries manufacturières (textiles, agroalimentaire et électromécaniques) dans une perspective extravertie (grand nombre d'entreprises industrielles totalement ou partiellement exportatrices). Ainsi, son économie diversifiée la distingue de celle de la plupart des États des

régions africaines, nord-africaine et moyen-orientale. Par rapport aux autres pays du Maghreb (Algérie et Maroc), elle se hisse à la deuxième place pour le revenu par habitant et deuxième pour le niveau de développement derrière la Libye. De plus, la Tunisie est, au même titre que le Maroc, l'un des seuls pays de la région à être entré dans la catégorie des « pays à revenus moyens ».

L'économie tunisienne, qui bénéficie désormais d'un degré d'insertion dans les échanges mondiaux parmi les plus élevés du monde, est distinguée au Forum économique mondial sur l'Afrique, tenu du 13 au 15 juin 2007, comme la 1^{re} économie la plus compétitive d'Afrique, devançant l'Afrique du Sud, et la 29^e sur 128 au niveau mondial.

Dans ce qui suit, nous allons présenter l'évolution de l'économie de la Tunisie dans les différentes phases de sa vie à partir de son indépendance.

3.1.1. Expérience socialiste (1961-1969)

Au début des années 1960, les phosphates et l'huile d'olive constituent les principales sources de revenus extérieurs tandis que les revenus touristiques sont inexistantes avec à peine 52 700 visiteurs étrangers en 1962. Les seuls grands projets industriels sont les industries chimiques maghrébines, servira de pôle de développement du sud du pays avant l'avènement du tourisme.

Dans ce contexte, l'importance croissante de l'Union générale tunisienne du travail (UGTT) dans les choix économiques mène le pays vers l'adoption de mesures collectivistes dans l'économie. En 1961, les responsables politiques optent pour cette nouvelle stratégie et commencent à élargir le contrôle étatique sur tous les domaines de l'économie. Cette réorientation est marquée par deux décisions importantes prises durant cette période : la première est la création d'un grand ministère du Plan auquel sont ajoutés les ministères de l'économie, des finances, de l'agriculture, du commerce et de l'industrie. La deuxième est l'adoption d'un plan de développement courant sur dix ans (1962-1971), lequel est basé sur les résolutions du congrès de l'UGTT de 1956. Les objectifs principaux de ce plan sont la « décolonisation économique », l'amélioration du niveau de vie de la population, la réduction de la dépendance des capitaux extérieurs (et donc une meilleure autosuffisance) et la création d'un marché national. Cette phase est le témoin d'une accélération du processus de collectivisation, en particulier dans le secteur agricole.

En 1964, le secteur public englobe le commerce de gros et le commerce de détail, une partie importante de l'industrie et du secteur bancaire ainsi que les transports, l'électricité et les mines qui étaient déjà sous le contrôle de l'État. Seul le secteur du tourisme, que les autorités commencent à développer, échappe à une gestion entièrement étatique.

3.1.2. Capitalisme sous contrôle (1970-1981)

L'expérience coopérative dure jusqu'en septembre 1969. Les coopératives seront toutefois maintenues jusqu'en mars 1970 et le mouvement aura engendré une série de créations industrielles et lancé l'implantation de l'activité touristique illustrée par la création de la Société hôtelière touristique et de transport.

Durant la décennie des années 1970, la Tunisie connaît une expansion du secteur privé et un développement rapide de l'emploi manufacturier. Le pays enregistre ainsi une croissance moyenne de 8,4 % par an et voit quadrupler le revenu par habitant qui passe de 314 à 1 351 dollars. Toutefois, la structure de l'industrialisation se caractérise par une concentration sectorielle et régionale. À la fin de 1977, 54 % des investissements et 87 % des emplois créés se trouvent dans le domaine du textile et l'industrie de l'habillement et du cuir.

En outre, les nouvelles entreprises sont concentrées dans peu de régions, ce qui renforce davantage les disparités régionales et encourage les migrations vers le nord-est du pays et l'urbanisation. En réalité, le retour à une économie de marché est moins décisif qu'annoncé : la Tunisie maintient largement le subventionnement de certains prix, le secteur financier est entièrement géré par le gouvernement et l'économie est protégée par des droits de douane très élevés et des restrictions d'importation. Cependant, l'économie bénéficie de résultats positifs bénéficiant des deux chocs pétroliers (1973 et 1979), qui font augmenter les prix du pétrole et des phosphates, mais aussi grâce à une production agricole en hausse et à des recettes touristiques plus élevées.

Dans ce contexte de relance économique, le secteur public demeure dominant, mais recule avec une dissociation progressive entre des secteurs ouverts à une dose de concurrence extérieure et ceux destinés au marché intérieur et qui bénéficient de rentes de situation. Cette timide ouverture permet la création de nouveaux emplois et, par conséquent, le développement d'une meilleure mobilité sociale de la jeunesse nouvellement instruite et la croissance d'une classe moyenne.

3.1.3. La Crise économique (1982-1986)

La Tunisie est trop dépendante des recettes pétrolières et est pénalisée par son endettement extérieur, grevant les finances publiques qui assurent jusque-là le subventionnement des prix. De plus, elle n'a pas de base productive suffisante pour être en mesure d'absorber le surplus d'employés et d'exporter une gamme de produits diversifiée et compétitive. Le manque d'investissements de l'État dans les infrastructures entrave encore la croissance et dissuade les investisseurs privés. C'est pourquoi le VI^e plan de développement (qui commence en 1982) est conçu pour introduire les ajustements économiques nécessaires pour préparer la Tunisie à une période marquée par la baisse des recettes pétrolières.

L'investissement se dirige principalement vers les industries non pétrolières. Par ailleurs, la dette extérieure et la balance des paiements sont sévèrement contrôlées, l'investissement public réduit et la consommation soumise à des mesures restrictives par un gel des salaires et des restrictions supplémentaires à l'importation. Pourtant, la plupart des objectifs du plan n'aboutissent pas puisque, la croissance du produit intérieur brut (PIB) reste sous les 3 %, le déficit du compte courant s'élève à 7,8 % du PIB et la dette extérieure s'élève à 56 % du PIB. En outre, entre 1985 et 1986, le prix du pétrole baisse, une série de sécheresses frappe le pays, et le salaire des employés diminue. En 1986, la Tunisie connaît sa première année de croissance négative depuis son indépendance.

Les agitations sociales augmentent de façon dramatique pendant cette période et l'Union générale tunisienne du travail, qui critique ouvertement la politique économique adoptée par le gouvernement, organise des grèves et des manifestations contre l'augmentation du chômage et la politique salariale. En 1988, la Tunisie a fait un recours à des fonds étendus pour une période de trois ans. Par la suite, la période de prêt est étendue plusieurs fois jusqu'en 1992, mettant en évidence la confiance de l'organisation en l'aptitude du gouvernement à mettre en œuvre une réforme structurelle de l'économie.

3.1.4. Libéralisation de l'économie (1987-1995)

La stratégie du programme est mise en œuvre dans les VII^e et VIII^e plans de développement. Le premier de ses plans est mis au point avec la coopération du FMI et de la Banque mondiale. Il a pour but d'atteindre une stabilité macroéconomique et d'introduire les mesures initiales d'une libéralisation structurelle tout en réduisant la dépendance de l'exportation du pétrole. Les résultats ne sont pas stables à cause de la vulnérabilité de

l'agriculture et des effets de la guerre du Golfe. Néanmoins, le plan peut être considéré comme fructueux puisque les grands déséquilibres internes et externes sont maîtrisés, la dette extérieure reste raisonnable et une croissance du PIB de 4,3 % en moyenne est réalisée.

L'objectif principal du plan suivant est d'accroître l'efficacité et de promouvoir les mécanismes du marché. En même temps, le plan est conçu pour surmonter les conséquences sociales et politiques de ses mesures. Les dépenses publiques sont concentrées aux secteurs de la santé, de l'éducation, du logement et des services. La croissance du PIB atteint 4,5 % par an au lieu des 6 % prévus.

Dès le début des années 1980, le gouvernement considère la privatisation des entreprises étatiques pour mettre fin à leur endettement. Le gouvernement ne lance cependant pas de véritables programmes avant 1987. La privatisation se traduit dans un premier temps par la vente de petites et moyennes entreprises avec un bon historique bancaire à des acheteurs tunisiens présélectionnés. Les secteurs concernés sont surtout le tourisme, les matériaux de construction, les textiles, l'industrie agroalimentaire et la pêche, la mécanique et l'électrotechnique. Ratifiant le GATT en 1990 puis adhérant à l'Organisation mondiale du commerce en 1995, la Tunisie doit alors développer la compétitivité de ses produits et améliorer ses avantages comparatifs, pour augmenter les exportations de ses produits et avoir un accès plus libre aux marchés internationaux, par la mise à niveau globale de son économie. De plus, un accord d'association signé avec l'Union européenne le 17 juillet 1995 et entré en vigueur le 1^{er} mars 1998 engendre dès 1996 le démantèlement progressif des barrières douanières jusqu'au 1^{er} janvier 2008. De plus, le gouvernement encourage l'industrie manufacturière produisant uniquement pour l'exportation en lui donnant la possibilité de s'implanter partout dans le pays tout en travaillant sous le règlement des zones de libre-échange.

3.1.5. Mise à niveau de l'économie (1995 à aujourd'hui)

Le processus de mondialisation qui affecte la Tunisie, comme tant d'autres pays en développement, est conçu par le gouvernement comme un « ordre naturel », c'est-à-dire qu'il est obligatoire pour le pays de s'y adapter sous peine de forte dégradation de sa situation économique. La politique d'ouverture mise en route a permis une reprise durable de la croissance économique, contrairement à ce que vivent d'autres pays de la région, mais a

contribué dans le même temps à déstructurer le tissu économique en le divisant entre les secteurs concurrentiels et ouverts vers l'extérieur et bénéficiant, selon la Banque mondiale, de « généreux privilèges » sous la forme de cadeaux fiscaux et les secteurs fragilisés par un processus d'ouverture auquel ils n'ont pas préparé, notamment dans le secteur stratégique du textile qui représentait près de 50 % des exportations nationales en 2004. La nature même de ce processus, dirigé par l'État tunisien, a permis à ce dernier de conserver une capacité d'intervention importante, il était à l'origine de 49,6 % du total des investissements en 1997 et de développer de nouveaux secteurs dont celui de l'industrie mécanique et des nouvelles technologies où les ingénieurs tunisiens bénéficient, à compétences égales, d'un salaire moindre que leurs collègues européens. Dès lors, l'un des atouts du pays a été de miser sur la qualité et exploiter au mieux l'atout de la proximité géographique et culturelle.

Depuis le lancement du nouveau programme de privatisations en 1987, le gouvernement a totalement ou partiellement privatisé 217 entreprises publiques ou semi-publiques en décembre 2008. Cette politique a conduit à une modernisation des techniques de production et des procédures de gestion des entreprises et a donné un coup de fouet à l'investissement direct étranger. Toutefois, elle n'a pas permis d'augmenter significativement l'investissement productif et la création d'emplois. Par ailleurs, un rapport de la Banque mondiale daté de juin 2004 avait épinglé les « interventions discrétionnaires du gouvernement » et le « pouvoir des initiés » qui affaiblissaient, selon elle, le climat des affaires et les éventuelles prises de risque des investisseurs étrangers. Ce phénomène est renforcé par les créances douteuses des banques publiques tunisiennes, encore majoritaires sur le marché, qui pourrait expliquer en partie le niveau modéré bien que croissant des investissements étrangers. Dans ce contexte, le secteur privé « reste de taille modeste » et se trouve encore majoritairement composé de petites et moyennes entreprises (PME) familiales qui, selon les statistiques de l'Institut national de la statistique, contribuaient tout de même à 72 % du PIB en 2006 contre 63 % en 1997 et employaient trois millions de personnes ; elles réalisaient à la même époque 85 % des exportations et 56 % du volume total des investissements malgré leur dépendance financière à l'État, au regard au taux élevé du crédit bancaire et aux conditions difficiles pour l'accès au crédit dans un système bancaire majoritairement public malgré les appels du FMI à l'accélération de la réforme et de la privatisation du secteur bancaire.

Par ailleurs, l'absence de préparation de plusieurs secteurs à l'ouverture a conduit au maintien d'un niveau de chômage élevé et variant selon les sources de 13 % à 20 % en raison de la différence entre le nombre des nouveaux emplois créés chaque année et l'augmentation régulière de la population active (85 000 nouveaux employés pour 60 à 65 000 emplois créés). Pourtant, le chômage ne touche pas que les populations les plus vulnérables : le taux de chômage des diplômés de l'enseignement supérieur soit ainsi en augmentation depuis plusieurs années. Alors qu'il était de 4 % en 1997 et de 0,7 % en 1984, il atteint 20 % contre une moyenne nationale de 14 %, voire près de 60 % dans certaines filières selon une enquête de la Banque mondiale. Entre 1997 et 2007, leur nombre a été multiplié par trois, passant de 121 000 à 336 000, l'économie n'ayant pas réussi à grossir au même rythme que l'effort de formation, les difficultés de l'enseignement supérieur (marqués par l'écart entre la hausse du financement et la croissance exponentielle du nombre d'étudiants) ne faisant qu'accroître ces problèmes.

Une réforme du Code du travail de 1994 a également « favorisé la flexibilité du travail et le développement des emplois précaires » et les différences entre régions et entre catégories socioprofessionnelles auraient tendance à s'accroître avec le temps : la Banque mondiale met ainsi en avant, selon un calcul du plafond de revenu différent de celui retenu par les autorités tunisiennes, une hausse absolue de l'effectif des personnes considérées comme « pauvres » malgré une baisse relative de leur proportion au sein de la population. On peut ainsi constater que l'ouverture du marché tunisien a remis en cause les bases sur lesquelles le régime politique s'est bâti jusque-là, contraignant celui-ci à adapter ces stratégies pour développer l'économie et assurer l'équilibre social. Par ailleurs, le chômage persistant et les difficultés liées à la lente restructuration de l'État laissent une partie de la population en marge du développement économique qui est pourtant le principal fondement de la politique gouvernementale. Toutefois, des réseaux permettent encore de tempérer d'éventuels mécontentements.

Le 26 janvier 2011, douze jours après la fuite de l'ex-président et suite à la révolution tunisienne, le gouvernement intérimaire lance une procédure judiciaire pour « acquisition illégale de biens mobiliers et immobiliers » et « transferts illicites de devises à l'étranger » contre le couple présidentiel et plusieurs membres de son entourage.

Pour l'année 2012, le programme économique du nouveau gouvernement table sur une prévision de croissance de 3,5 %.

3.2. L'environnement des affaires

Le climat des affaires d'un pays est une composante importante de l'environnement institutionnel dans lequel opèrent les entreprises. Il comprend divers volets comme la qualité des infrastructures, le cadre politique et légal, le cadre réglementaire et administratif, le système judiciaire, les marchés financiers et du travail, etc.

Les politiques et le comportement des pouvoirs publics ont une influence très importante sur la qualité de l'environnement des affaires en raison de l'incidence qu'ils ont sur les coûts, les risques et les obstacles à la concurrence. De ce fait, l'environnement des affaires est un concept qui est étroitement lié à ce que certains économistes et analystes appellent communément les «infrastructures sociales», c'est-à-dire les institutions et les politiques gouvernementales qui déterminent et conditionnent l'environnement économique dans lequel évoluent les individus et les entreprises. Partant du constat que les politiques et comportements des gouvernements ont une influence sur les opportunités et les incitations offertes aux individus et entreprises, les différences dans l'environnement d'affaire d'un pays à l'autre ont des incidences significatives sur le niveau et la productivité des facteurs et des investissements et ultimement sur la croissance.

Le développement d'un climat d'investissement caractérisé par un système judiciaire indépendant, un système financier développé, des infrastructures denses et de qualité et une main-d'œuvre qualifiée s'impose ainsi comme une stratégie de long terme décisif et nécessaire pour améliorer la compétitivité de l'économie et stimuler la croissance économique. Cependant, les améliorations dans ces domaines nécessitent de lourds investissements de long terme et ne sont pas toujours sous l'influence directe des gouvernements. Ce qui est en revanche sous le contrôle direct des gouvernements touche plutôt le cadre réglementaire des affaires et dans lequel des progrès significatifs peuvent être réalisés rapidement et au moindre coût possible.

Plusieurs barrières administratives continuent à se manifester à plusieurs niveaux et avec une amplitude assez inquiétante. Il s'agit notamment des obstacles liés au démarrage des entreprises, à l'enregistrement de propriété, à l'accès aux crédits, aux permis de constructions et au respect des termes des contrats.

Les formalités administratives qui alourdissent considérablement la charge de travail des entreprises en Tunisie ne sont en vérité que la facette cachée d'une lourde bureaucratie affaiblie par une réglementation mal adaptée aux exigences du contexte économique mondial et non conforme aux standards internationaux.

L'un des problèmes majeurs touchant aux performances de la plupart des entreprises tunisiennes, surtout les PME, est le manque de financement à moyen et à long terme avec des taux raisonnables. Les prêts bancaires sont en fait disponible seulement pour les grandes entreprises bien connues ou bien les PME qui ont des garanties solides. La plupart des PME doivent faire face à des taux d'intérêt relativement élevée. En effet, selon des sources²⁰, « le financement est la principale entrave au développement des PME ».

3.2.1. Défis économiques et sociaux post-révolution

En Tunisie, la révolution a commencé par un soulèvement spontané du peuple contre l'injustice sociale dans les régions de l'intérieur, et le chômage. En moins d'un mois et contre toute attente, la pression de la rue a balayé un régime en place depuis 23 ans.

Selon la Banque africaine de développement²¹ (2012), depuis que l'ancien régime a été chassé du pouvoir, la Tunisie connaît une période transitoire difficile avec, pour 2011, une estimation de croissance négative et un taux de chômage en hausse. Outre l'impact économique, des troubles sociaux pré-révolutions, qui sont estimés à environ 4 % du PIB. Les recettes touristiques ont diminué de 37 % durant les dix premiers mois de 2011, la crise libyenne est estimée avoir réduit la croissance tunisienne de 36 %, tandis que la crise de la dette européenne pourrait compromettre le tourisme et les exportations. Ce qui implique que la Tunisie fera face à une période additionnelle d'incertitudes institutionnelles et politiques jusqu'à la mise en place du nouveau système.

Dans ce contexte, la priorité sera d'assurer la stabilité politique et la stabilisation macroéconomique, la création des emplois et la stimulation de la croissance, notamment le tourisme et les exportations.

Néanmoins, la Tunisie était jadis considérée avoir réussi son développement économique et social. Toutefois, malgré cette performance, la révolution a révélé l'existence d'importants défis sociaux et de développement. Pour que la Tunisie devienne un modèle de soulèvement révolutionnaire générateur de changements, une simple tenue d'élection ne suffira pas, mais les causes profondes de la révolution et les facteurs qui l'ont déclenchée devront être traités.

²⁰ Tunisie : le financement des PME de plus en plus problématique, HuffPost Maghreb/TAP, publication :06/12/2013.

²¹ Banque africaine de développement : Tunisie : défis économique et sociaux post révolution.

Après avoir identifié les obstacles empêchant le développement de l'économie en Tunisie, nous allons dans ce qui suit présenter les mécanismes de régularisation mises en œuvre.

3.2.2. La réforme de la réglementation

La mise en place d'une politique de réglementation efficace est nécessaire pour améliorer l'efficacité de l'administration dans son ensemble et pour développer des conditions propices à l'investissement.

Le terme « réglementation » désigne l'ensemble des instructions utilisé par les pouvoirs publics afin d'imposer des obligations aux entreprises et aux citoyens. On peut regrouper les réglementations en trois catégories :

- les réglementations économiques : Elles orientent et dirigent les décisions du marché tel que la fixation du prix, la concurrence, l'entrée sur le marché ou la sortie du marché.
- Les réglementations sociales : Elles protègent les intérêts de la collectivité comme la santé, la sécurité, et la cohésion sociale.
- Les réglementations administratives : Ce sont des formalités administratives à travers lesquelles les pouvoirs publics recueillent des informations et interviennent dans les décisions économiques individuelles.

Cependant, les réglementations lourdes constituent des éléments inhibiteurs à la concurrence et au libre-échange. Elles risquent d'être un frein à l'investissement et un obstacle à la compétitivité et à la croissance de l'économie. Par conséquent, il est nécessaire de faire une réforme de la réglementation.

Dans ce cadre, le gouvernement devrait adopter une démarche plus systématique et largement tournée vers les entreprises. Cette politique peut s'articuler autour des éléments suivants :

- L'élaboration des Lois de simplification incluant non seulement la simplification des démarches et formalités administratives, mais aussi des mesures de modernisation du fonctionnement des administrations et de simplification du droit.
- Le développement du facteur technologique pour la détermination du succès de l'exportation souligne l'opportunité de l'intervention de l'Etat pour soutenir les efforts des industries qui ne sont pas encore dotées des moyens leur permettant de faire face à

la concurrence. D'où l'importance accordée par le programme de mise à niveau aux stratégies et pratiques d'utilisation des technologies, et à la recherche-développement. Dans ses premières étapes, le programme fut perçu comme favorisant les grandes entreprises et les investissements matériels. Cependant, l'évolution du montant des investissements dénote une orientation de plus en plus confirmée du programme vers les PME et les investissements immatériels.

- La mise en place d'un programme de mesure et de réduction des charges administratives, qui établit des méthodes plus systématiques pour simplifier la vie des entreprises. Ce programme aiderait à mieux connaître, en les mesurant, les coûts induits par les obligations administratives, et à les réduire.
- La simplification des formalités administratives est donc essentielle à l'allègement du poids de la réglementation et à l'amélioration de sa qualité. Il s'agit en particulier d'éliminer les paperasseries inutiles, de réduire les délais et de rationaliser les procédures de demande et d'agrément. S'impliquer dans un programme de simplification des formalités contribue à diminuer les coûts de respect de la réglementation à l'échelle de l'administration, ce qui permet ainsi d'éliminer les obstacles à l'innovation et aux gains de productivité tout en stimulant l'activité des entreprises.

3.2.3. Recommandations en matière de politique

Il existe deux types de recommandations : des recommandations à court terme et des recommandations à long terme.

3.2.3.1. Les recommandations à court terme

Parmi les recommandations à court terme, il y a l'amélioration de la transparence, et l'accroissement de la participation des citoyens aux affaires.

➤ *Améliorer la transparence*

La transparence concernant les informations et les données publiques est essentielle pour rétablir la confiance des populations dans le système.

Dans le cadre de la mise en œuvre de cette nouvelle politique, les autorités intérimaires ont publié plusieurs documents (l'intégralité des rapports annuels de la Cour des comptes, les rapports d'exécution budgétaire.) jamais publiés sous l'ancien régime. Alors que les premières

diffusions étaient notamment liées à quelques documents sur les finances publiques, une diffusion plus proactive et plus systématique des informations améliorera de manière significative le climat des affaires, en donnant un signal fort de changement dans les cultures et comportements des administrations. Ceux-ci pourraient inclure les processus de passation des marchés publics et les résultats des appels d'offre, des informations détaillées sur le processus de privatisation, des données économiques et sociales, des informations détaillées sur la planification et l'exécution budgétaire, les interventions du gouvernement dans le domaine du commerce et sur le marché intérieur (les autorisations, la douane, l'impôt, les subventions, etc.), ainsi que des documents judiciaires.

A moyen et à long terme, toutes les décisions gouvernementales et administratives importantes devront faire l'objet de publication pour permettre à toute personne physique ou morale d'être informée des décisions et d'en connaître les raisons.

➤ *Accroître la participation des citoyens aux affaires*

La mise en place d'un système transparent de gestion axée sur les résultats et la performance permettra de réorganiser les services publics en fonction de leurs mandats et objectifs, et d'accroître l'efficacité des ressources publiques. Il existe un réel besoin de mettre en place un système de contrôle entre le pouvoir exécutif, le pouvoir législatif et le pouvoir judiciaire. Ainsi, parallèlement à la démocratisation, une réforme du système judiciaire devrait être mise en œuvre, afin de garantir un système judiciaire indépendant, transparent et accessible aux citoyens et au secteur privé, pouvant servir de contrepoids au pouvoir exécutif ou législatif, et éviter ainsi tout risque d'abus de pouvoir.

3.2.3.2. Les recommandations à long terme

Il s'agit surtout de la réduction de la domination du secteur public vers la privatisation et l'amélioration de l'environnement des affaires.

➤ *Réduire le poids du secteur public*

La dominance du rôle du secteur public dans l'économie a limité le développement du secteur privé. En effet, Il y a lieu de revoir le cadre de gouvernance des entreprises publiques, y compris du secteur bancaire. Le rôle des entreprises publiques et la participation de l'Etat à leur capital devraient être reformulés afin d'améliorer la performance de ces entreprises et de laisser plus d'espace et d'opportunités au secteur privé. La nomination des membres des conseils d'administration sur la base de leur compétence, la promotion d'une gestion des

entreprises publiques transparente et axée sur la performance, et la publication des états financiers font partie des premières mesures essentielles. Il s'agit d'initier éventuellement de nouvelles privatisations, notamment dans des secteurs susceptibles d'influer positivement sur le reste de l'économie, stimulera le développement du secteur privé.

➤ *Améliorer l'environnement des affaires*

Selon la Banque Africaine de développement (2012), L'application de règles claires à toutes les entités sans exception, la transparence dans les sanctions et les pénalités, et la transparence dans les prises de décisions, y compris celles relatives aux processus d'appel d'offres, d'autorisations, etc. sont autant de mesures susceptibles de réduire l'incertitude et, par ce biais, l'aversion au risque.

Par conséquent, il faut que les PME en Tunisie améliorent leur management. En d'autres termes, il faut qu'elles développent leurs outils de contrôle de gestion et de calcul des coûts.

Conclusion

Au cours de ce chapitre, nous avons présenté dans une première section les définitions et les caractéristiques des PME. En effet, nous avons présenté dans un premier paragraphe, différentes définitions des PME dans différents pays, mais nous nous sommes concentrés sur notre contexte qui est la Tunisie. Et dans un deuxième paragraphe, nous avons passé en revue les différentes caractéristiques des PME comme la simplicité de la structure, la centralisation de la prise de décision entre les mains d'une seule personne qui est généralement le dirigeant, et un système d'informations peu instrumenté.

Dans une deuxième section, nous avons présenté les caractéristiques de management et de contrôle des PME. En d'autres termes, nous avons identifié les outils de prévisions comme les budgets, les outils de suivi comme le tableau de bord ainsi que la comptabilité analytique et l'évolution des méthodes de calcul des coûts en Tunisie.

Dans une troisième section, nous avons présenté les caractéristiques de l'économie Tunisienne dans les différentes phases de la vie de la Tunisie après son indépendance.

CHAPITRE 3: ***Méthodologie de la Recherche***

Introduction

Après avoir fait une synthèse de la littérature sur les modèles de comptabilité de gestion ainsi que leur utilité opérationnelle et stratégique, il s'avère que l'étude des configurations des pratiques de calcul des coûts dans le cas de la Tunisie est nécessaire surtout pour les PME qui représentent la majeure partie du tissu industriel Tunisien. Notre travail est considéré comme un travail du pionnier surtout dans l'identification des instruments de calculs des coûts dans les PME industrielles avec une comparaison avec les caractéristiques des ETI, de plus, dans l'identification des contingences culturelles et mieux encore dans la contribution de ses outils à la performance opérationnelle et stratégique.

Notre étude est influencée par des contingences dont le diagnostic général nécessite l'adoption d'une démarche exploratoire. Cette dernière doit être complétée par une vérification statistique des résultats afin de pouvoir procéder à une généralisation des constats.

Dans notre sujet, qui traite la pratique et l'instrumentation du calcul des coûts dans les PME en Tunisie, nous allons présenter des aspects qualitatifs et des aspects quantitatifs. Ainsi, la démarche sur laquelle nous nous fonderons sera une démarche qui se compose de trois phases:

- Une phase exploratoire de visites d'entreprises, d'interviews auprès des dirigeants ou des comptables ou toutes responsables habilitées à répondre à nos questions. Cette phase permettrait d'appréhender le contexte de la recherche, de bien identifier et cerner les contours du problème qui se pose dans ce contexte et qui légitime nos investigations empiriques, et de faire la synthèse du terrain de la recherche pour mieux traiter l'étude. Par conséquent, un état de l'art préalable est utile afin de mieux saisir les contours de la question de la recherche et concevoir un cadre théorique qui nous aidera à enchaîner l'analyse et à interpréter des données de la recherche ;
- Une phase quantitative avec administration du questionnaire et son test. Cette phase nous permet de présenter et de détailler davantage et de façon plus explicite cette démarche, une fois notre cadre théorique sera présentée et les questions de recherche mises en exergue ;
- une phase de présentation et d'analyse des résultats de l'étude quantitative. En effet, à la suite des généralisations statistiques, il conviendra de décrire et d'expliquer la situation qui existe et de faire un bilan de cette situation. Les apports de notre

recherche consisteront en la proposition de solutions pour développer la comptabilité de gestion dans les PME en Tunisie en insistant sur l'apport opérationnelle et stratégique de l'utilisation des outils de calcul des coûts les plus développés comme l'ABC.

Les modèles et les différents instruments de calcul des coûts déclinés dans la revue de la littérature permettront de mieux étayer l'analyse statistique en vue de procéder à une généralisation des résultats et de proposer des perspectives.

Au niveau de ce chapitre, nous allons présenter dans une première section, la méthodologie générale de notre recherche, la mesure des variables dans une deuxième section, dans une troisième section nous allons identifier les différents outils statistiques que nous avons utilisés dans notre sujet et dans une dernière section, nous allons présenter l'enquête de validation.

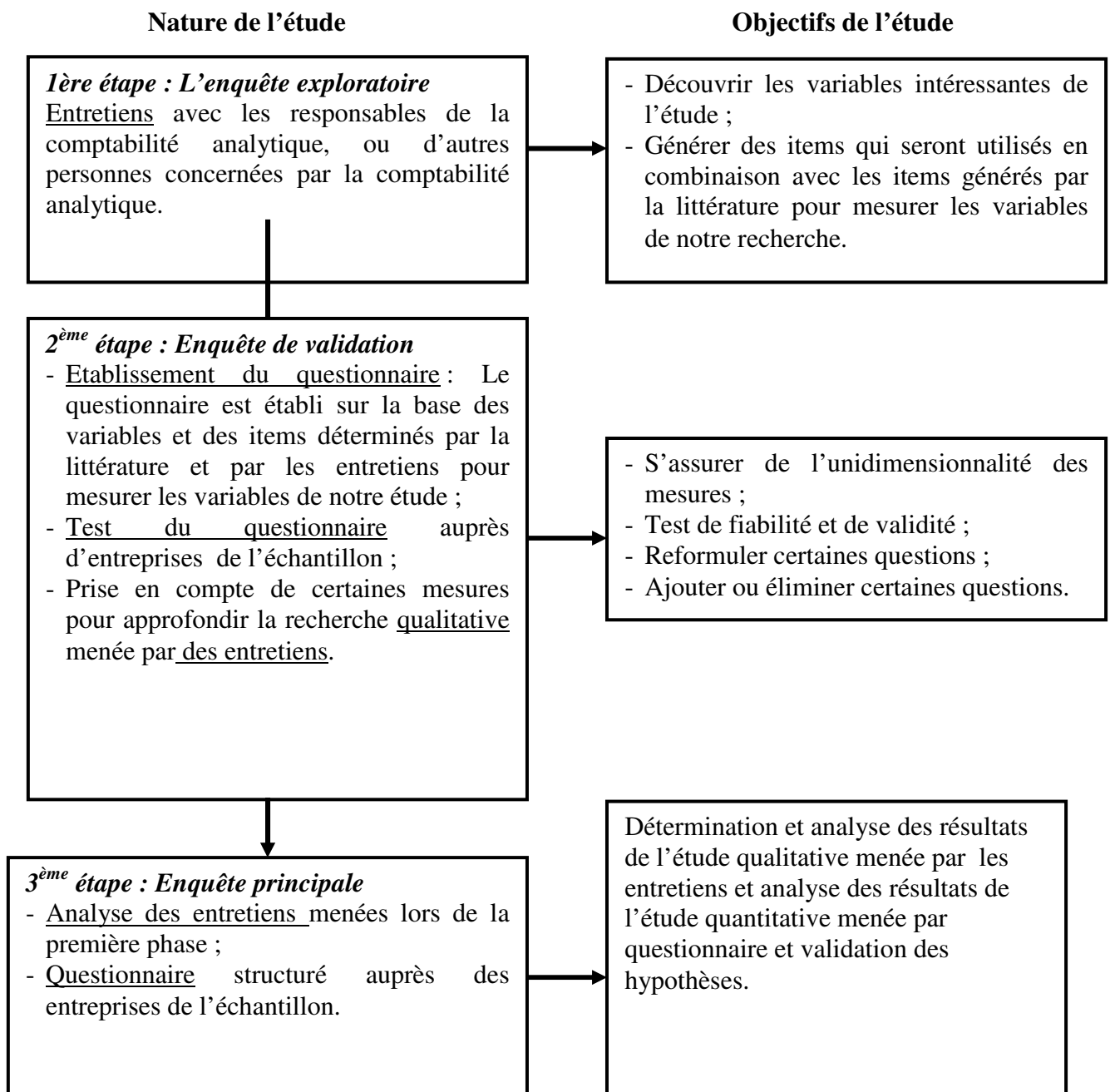
Section 1 : Méthodologie générale de la recherche

Dans le cadre de cette section, nous essayons d'expliquer la méthodologie générale suivie pour la réalisation de notre recherche. Nous commençons par la présentation de la procédure de collecte des informations, pour passer par la suite à l'explication de nos choix et de notre démarche de collecte des données auprès des entreprises étudiées par les entretiens et par le questionnaire.

1.1. Procédure de collecte des informations

Notre procédure de collecte des informations a été organisée en deux étapes chronologiques, présentées dans la figure ci-dessous:

Figure 2: Chronologie de collecte des informations



1.1.1. L'enquête exploratoire

Notre enquête exploratoire a consisté en des entretiens avec les responsables de la comptabilité analytique, les directeurs financiers ou d'autres responsables concernés par le calcul des coûts. Cette étude exploratoire avait deux objectifs :

- Le premier consistait à déterminer les variables intéressantes de notre recherche ;
- Le second tendait à générer des items qui seront utilisés en combinaison avec les items générés par la littérature pour mesurer les variables de notre recherche. Ces items ne sont que la reproduction de termes énoncés par les interviewés.

Les entretiens seront aussi analysés en profondeur lors de l'analyse des données de l'enquête principale.

1.1.2. L'enquête de validation

Notre recherche est à la fois qualitative et quantitative. Il faut s'assurer de la fiabilité et de la validité des données collectées. Les mesures de vérification diffèrent selon que la recherche soit qualitative ou quantitative.

1.1.2.1. L'enquête de validation pour la recherche quantitative

L'enquête exploratoire nous a permis d'établir notre questionnaire. Les variables de notre recherche sont mesurées par un ensemble d'items. Ces items sont générés par la littérature et par les entretiens menés lors de l'enquête exploratoire.

Une fois le questionnaire établi, il a été testé sur un nombre réduit d'entreprises de notre échantillon. En effet, nous avons distribué le questionnaire sur les 8 entreprises participantes dans l'étude qualitative. De cette façon, nous avons mieux compris les réponses des répondants et aussi corrigé les informations en faisant une comparaison entre les informations issues de l'étude qualitative et les informations issues du questionnaire. De même, le test du questionnaire a pour objectif également de s'assurer de l'unidimensionnalité des mesures, de leur fiabilité et de leur validité.

1.1.2.1.1. L'unidimensionnalité des mesures

Pour mesurer un construit donné, on peut utiliser un grand nombre d'items. Le test de l'unidimensionnalité, nous permet de retenir uniquement un échantillon d'items, celui qui représente correctement le construit. Pour réaliser ce test, plusieurs techniques sont possibles.

Nous avons utilisé, analyse factorielle exploratoire qui est utile pour identifier le degré de représentation de l'item pour l'explication du construit, et donc cette méthode nous permet de passer d'un grand nombre d'items à un nombre limité.

Aussi, l'analyse factorielle exploratoire utilisée avec le « varimax Rotation » ou la rotation oblique nous a permis d'avoir des indicateurs qui nous permettent de juger si un item doit être retenu ou pas.

1.1.2.1.2. La fiabilité des mesures

En statistiques, pour que les mesures soient fiables, il faut qu'elles soient répétitives ou reproductibles (Kenny et al, 1998).

Sur le plan pratique, la fiabilité est reliée à la stabilité et à la consistance du jugement dans l'emploi d'une série donnée d'opérations. On veut connaître si un individu donné va exprimer la même opinion à propos du même objet ou événement à des points de temps différents.

Un système comptable ou une série d'opérations est fiable, lorsque les jugements donnés sont cohérents, c'est-à-dire que si les jugements ont été effectués par un individu donné, ses réponses doivent être compatibles avec les réponses d'autres individus auxquels on demande de répondre à cette série d'opérations à différentes occasions.

Plusieurs mesures peuvent être utilisées pour s'assurer de la fiabilité des mesures. La mesure la plus utilisée est l'Alpha de Cronbach.

1.1.2.1.3. La validité

Green et Tull (1974, p. 213) définissent la validité comme suit : « la notion de validité implique que les données doivent être non biaisées et adaptées à la caractéristique que l'on mesure ». Il y a plusieurs formes de validité à tester : la validité du construit, la validité du contenu, la validité convergente et la validité discriminante.

- La validité du construit

Un construit est une variable abstraite, construite par un investigateur dans une étude donnée, telle l'intelligence, les conditions financières ou la profitabilité (Kenny et al, 1986). Pour mesurer le construit, une série d'opérations doit être développée et pour s'assurer de sa validité, il faut ensuite vérifier que la série d'opérations mesure réellement le construit. L'instrument doit donc être valide.

- La validité du contenu

La validité du contenu consiste à connaître si l'instrument de mesure représente les différentes dimensions du concept à mesurer (Akrouf, 2007). En effet, dans le cadre de notre thèse, les entretiens ainsi que la littérature, nous ont permis de nous assurer de la représentativité des différents items pour mesurer le construit.

- La validité convergente

La validité convergente consiste à s'assurer que les mesures d'un même concept par deux méthodes différentes sont convergentes (Akrouf, 2007). On parle de validité convergente, lorsque deux mesures différentes d'un même concept sont fortement corrélées.

Plusieurs techniques peuvent être utilisées pour s'assurer de la validité du construit, du contenu et de la validité convergente. Parmi ces techniques, on trouve l'Alpha de Cronbach qui permet de s'assurer à la fois de la fiabilité et de la validité convergente du construit.

Dans le cadre de notre thèse, nous allons utiliser l'Alpha de Cronbach afin de pouvoir nous assurer de la fiabilité des mesures.

1.1.2.2. La validité et la fiabilité de la recherche qualitative

Comme nous l'avons déjà précisée, notre recherche qualitative est menée au moyen d'entretiens. La recherche quantitative menée par questionnaire permet de vérifier la validité externe de l'étude et la recherche qualitative menée par des entretiens permet de s'assurer de la validité interne. En effet, notre recherche qualitative, nous permet de positionner notre sujet et d'identifier à l'aide de la littérature les différentes variables de notre recherche.

1.2. Le choix de l'échantillon

Dans le choix de la population de notre étude, nous nous sommes trouvées face à trois questions : faut-il choisir un seul secteur d'activité ou plusieurs secteurs d'activité ? Faut-il choisir de petites et moyennes entreprises ou de grandes entreprises ? Faut-il se limiter aux entreprises ayant utilisé les méthodes de calcul des coûts ou étendre l'étude aux entreprises n'utilisant pas un système de comptabilité analytique ? Pour répondre à ces questions, nous nous sommes basées sur les échantillons constitués dans les études antérieures et sur notre environnement tunisien. Le tableau 6 résume les caractéristiques des échantillons sur lesquelles se sont basées les études antérieures, ainsi que les objectifs de ces études.

Tableau 6: Contexte des études antérieures

Etudes	Objectifs de l'étude	Echantillon	Un seul secteur ou plusieurs secteurs d'activités
Bampoky (2011)	Etudier les pratiques de contrôle de gestion au Sénégal	-130 entreprises de plus de 50 salariés - Filiales de firmes multinationales, entreprises publiques et parapubliques, PME privées nationales.	Plusieurs secteurs (service, industrie, commerce)
Allyene et Marshall (2011)	La contribution des pratiques de comptabilité de gestion	Les entreprises à Barbade	3 études de cas (industries, services, commerces)
Meyssonnier et Zawadzki (2007)	Les pratiques de calcul des coûts dans les PME.	Une étude de cas auprès d'une entreprise familiale moyenne en forte croissance	Le secteur commercial
Bélaïd et Bergeron (2006).	Vérifier empiriquement l'applicabilité de la CPA pour les PME manufacturières québécoises à travers l'examen de l'impact de cette pratique managériale sur leur performance.	échantillon de 34 PME du Québec	Entreprises manufacturières dont le nombre d'employé est compris entre 50 et 250 employés et le chiffre d'affaires est compris entre 3 et 24 millions de dollars
Nobre (2001)	La situation du contrôle de gestion à l'aube de la généralisation éventuelle des nouvelles approches	Entretien face à face avec 86 PME indépendantes et qui ont un effectif compris entre 50 et 500.	Une diversité de secteurs
Bjørnenak (1997)	Etudier les facteurs qui ont influencé l'adoption de la méthode ABC	Les grandes entreprises de la Norvège (75 entreprises) : plus de 200 millions de couronnes norvégiennes de ventes	Les entreprises industrielles
Chenhall et Langfield-Smith (1998)	Etudier l'adoption des nouvelles et anciennes pratiques de la comptabilité de gestion par les entreprises australiennes	Les plus grandes entreprises australiennes (78 entreprises)	Plusieurs secteurs industriels
Malmi (1999)	Expliquer quels sont les facteurs qui poussent la diffusion de la méthode ABC	Les entreprises ou les « business units » en Finlande qui ont une taille grande ou moyenne : plus que 30 employés.	6 secteurs industriels
Innes et Mitchell (1995) et Innes et al. 2000)	Etude de la méthode ABC au Royaume-Uni	Les plus grandes entreprises	Entreprises industrielles, non – industrielles et financières
Bescos et al. (2001)	L'adoption de l'ABC et de l'ABM au Canada, en France et au Japon	Les plus grandes entreprises	Secteurs industriels et de services

Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche

Alcouffe (2002)	La diffusion de la méthode ABC en France	Deux échantillons : Les entreprises qui ont un nombre d'employés supérieur à 20 et un chiffre d'affaires supérieur à 20 millions de Francs, puis les entreprises dont le nombre d'employés est supérieur à 500 et le chiffre d'affaires est supérieur à 500 millions de Francs.	Industriel : 74% Distribution : 16,6% Services : 9,4%
-----------------	--	--	---

Une grande partie des travaux de recherche²² a été consacrée à l'étude des techniques de la comptabilité de gestion dans le cadre des entreprises industrielles et surtout de grande taille. Cependant, les études récentes ont étendu leur champ d'investigations pour étudier l'adoption des différentes méthodes de calcul des coûts dans les PME dans les différents secteurs (Innes et Mitchell, 1995 et Innes et al., 2000, Nobre, 2001, Meyssonier et Zawadzki, 2007).

Compte tenu de l'évolution et de l'extension des études sur les pratiques calculs des coûts, et étant donné le tissu économique de la Tunisie caractérisée par la forte présence des PME, nous allons limiter aux entreprises industrielles et dont l'effectif est supérieur à 10 et n'excédant pas 500 personnes.

Dans ce qui suit, nous allons présenter la répartition des entreprises selon la nature de leur activité (Tableau 7), le nombre de personnes employées dans ces entreprises (Tableau 8) et selon la participation étrangère dans ces entreprises (tableau 9).

²² Nous pouvons nous référer aux études qui se trouvent dans le tableau 2.

Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche

Tableau 7: Le tissu industriel de la Tunisie compte 5 628 entreprises ayant un effectif supérieur ou égal à 10.2 573 sont totalement exportatrices.

Secteurs	TE*	ATE*	Total	%
Industries agro-alimentaires	196	841	1 037	18,4%
Industries des matériaux de construction céramique et verre	23	432	455	8,1%
Industries mécaniques et métallurgiques	187	450	637	11,3%
Industries électriques, électroniques et de l'électroménager	243	131	374	6,6%
Industries chimiques	128	423	551	9,8%
Industries textiles et habillement	1 500	295	1 795	31,9%
Industries du bois, du liège et de l'ameublement	27	179	206	3,7%
Industries du cuir et de la chaussure	195	70	265	4,7%
Industries diverses	74	234	308	5,5%
Total	2 573	3 055	5 628	100%

*: TE: Totalement exportatrices,

ATE: Autres que totalement exportatrices.

Source: Agence de Promotion de l'Industrie et de l'Innovation - Juillet 2014

*: TE: Totalement exportatrices,

ATE: Autres que totalement exportatrices.

Source: Agence de Promotion de l'Industrie et de l'Innovation - Janvier 2013

Tableau 8: Les entreprises dont l'effectif est supérieur ou égal à 10 occupent 514 242 personnes.

Secteurs	Emplois TE*	Emplois ATE*	Total	Part
IAA	15 985	55 174	71 159	13,8%
IMCCV	662	29 661	30 323	5,9%
IMM	16 613	25 566	42 179	8,2%
IEE	83 015	9 683	92 698	18,0%
ICH	22 426	24 431	46 857	9,1%
ITH	156 849	16 066	172 915	33,6%
IB	1 666	8 611	10 277	2,0%
ICC	26 300	2 160	28 460	5,5%
ID	5 545	13 829	19 374	3,8%
Total	329 061	185 181	514 242	100%

Tableau 9: Le nombre d'entreprises à participation étrangère est de 1 784. 1 110 sont à capitaux 100 % étrangers. 1 496 entreprises sont totalement exportatrices

Secteurs	Pays				
	France	Italie	Allemagne	Belgique	Autres
IAA	36	30	3	1	64
IMCCV	13	21	2	1	30
IMM	102	61	4	6	40
IEE	99	71	38	2	59
ICH	80	43	10	3	57
ITH	290	209	72	93	178
IB	13	14	3	2	11
ICC	42	61	9	4	19
ID	29	12	5	7	22
Total	704	522	146	119	480

Les tableaux ci-dessus, montrent la répartition des entreprises industrielles en Tunisie selon la nature de leur activité d'après le site de l'Agence de Promotion de l'Industrie et de l'Innovation -Janvier 2013. En effet, nous avons remarqué que les industries de textiles et habillements représentent la majeure partie du tissu industriel Tunisien avec un taux de 33,3% suivi par le secteur des industries agroalimentaire avec un taux de 18,3%. La troisième position est aux industries mécaniques et métallurgiques avec un taux de 10,9% suivi aussi par les industries chimiques qui représentent 9,3%. Les autres activités présentent une minorité par rapport aux autres. C'est pour cette raison que nous nous intéressons aux 4 activités énoncées précédemment (agroalimentaire-textiles et habillement-mécaniques et métallurgiques et chimiques).

Cependant, dans le cadre de notre recherche, nous nous intéressons uniquement aux entreprises industrielles dont l'effectif n'excédant pas 500 personnes et opérant dans les 4 activités présentés en haut. Nous allons distinguer deux catégories les PME dont l'effectif des salariés n'excédant pas les 300 personnes et les entreprises de taille intermédiaire dont l'effectif est compris entre 300 et 500 personnes.

Dans ce qui suit, nous présenterons dans un premier temps le choix des entreprises selon leur taille et dans un deuxième temps, le choix des entreprises selon leur nature d'activités.

1.2.1. Le choix des entreprises selon leur taille

Les études ci-dessus mentionnées et qui se rapportent à l'adoption des pratiques de calcul des coûts ont été réalisées auprès de grandes entreprises. Les grandes entreprises ont généralement plus de ressources matérielles. Bien que nous sachions que c'est difficile de trouver que les PME Tunisiennes utilisent les nouvelles méthodes, nous nous sommes intéressés dans le cadre de notre recherche aux PME parce qu'ils représentent la grande partie du tissu industriel tunisien.

Une typologie complète des entreprises peut s'opérer en fonction de l'origine du capital, de la taille, de la forme juridique, et de l'activité. Il conviendra donc de faire une typologie des entreprises industrielles dont l'effectif n'excédant pas les 500 personnes en distinguant entre 2 grandes catégories : les PME dont l'effectif n'excède pas 300 personnes et les entreprises de taille intermédiaire dont l'effectif est compris entre 300 et 500 personnes.

Nous allons distinguer les PME dont la taille est comprise entre 10 et 100 personnes ; les entreprises dont l'effectif est compris entre 100 et 200 et les entreprises dont l'effectif est compris entre 200 et 300.

La distinction entre ces catégories sert pour faire des comparaisons. En effet, les comparaisons porteront sur les modes d'organisations et d'administration et sur le niveau de performance économique. Nous avons considéré les entreprises de taille intermédiaire comme des PME puisque nous pensons que les caractéristiques des entreprises de taille intermédiaire dans les pays en voie de développement comme la Tunisie ressemblent aux caractéristiques des PME plus qu'aux caractéristiques des grandes entreprises.

En voyant la répartition des entreprises entre les différentes régions de la Tunisie, on peut remarquer qu'il existe un déséquilibre entre le grand Tunis et les régions intérieures puisque la part du lion est pour le grand Tunis et les régions côtières.

En effet, selon un document reproduit dans le journal « EL Hadadh, 2010 », la Tunisie comptait 548548 entreprises et c'est le gouvernorat de Tunis qui abritait le plus grand nombre, soit de 102356 entreprises. Ces entreprises sont réparties entre les très petites entreprises dont le nombre d'employés ne dépasse pas les 10 personnes et les très grandes entreprises dont le nombre excède 1000 personnes. En effet, dans le cadre de notre étude, nous avons distingué les deux catégories : les PME dont le nombre d'employés est supérieur à 10 mais n'excédant pas les 300 personnes, les ETI dont le nombre d'employés varie entre 300 et 500.

1.2.1.1. Les petites et moyennes entreprises nationales

Dans le cadre de notre recherche, nous avons mis l'accent sur les petites et moyennes entreprises dont le nombre d'employés est supérieur à 10 mais n'excédant pas 300. A ces PME, nous avons mis l'accent sur une catégorie d'entreprise de taille intermédiaire et dont le nombre d'employés est compris entre 300 et 500 personnes. Cependant, le site précédemment énoncé n'a pas pu nous informer sur le nombre des PME industriel sur le territoire nationale c'est-à-dire qui ont un effectif inférieur à 300 personnes mais, il nous a donné le nombre des grandes entreprises industrielles qui ont un effectif supérieur à 300 personnes et c'est 284 entreprises. Par voie de déduction, on peut dire que le nombre de PME est la différence entre 5628 et 284 c'est-à-dire presque 5344 entreprises. Ce nombre est réparti comme suit :

- 985 appartiennent à l'activité agro-alimentaire ;

- 436 appartiennent aux industries des matériaux de construction céramiques et verres ;
- 616 appartiennent aux industries mécaniques et métallurgiques ;
- 316 appartiennent aux industries électriques, électroniques et de l'électroménager ;
- 529 appartiennent aux industries chimiques ;
- 1717 appartiennent aux industries textiles et habillements
- 202 appartiennent aux industries de bois, du liège et de l'ameublement ;
- 243 appartiennent aux industries du cuir et de la chaussure ;
- 300 appartiennent aux industries diverses.

1.2.1.2. Les entreprises de taille intermédiaires:

On considère comme entreprise de taille intermédiaire celle qui a une taille minimale de 300 employés et maximale de 500 employés. Dans le cadre de notre recherche nous allons considérer uniquement les entreprises privés du secteur industriel.

Selon l'agence de promotion de l'industrie et de l'innovation, nous avons trouvé qu'il y a 148 entreprises industrielles dont l'effectif est compris entre à 300 et 500 personnes. Ce nombre est réparti comme suit :

- 28 appartiennent à l'activité agroalimentaire ;
- 14 appartiennent aux industries des matériaux de construction céramiques et verres ;
- 7 appartiennent aux industries mécaniques et métallurgiques ;
- 18 appartiennent aux industries électriques, électroniques et de l'électroménager ;
- 13 appartiennent aux industries chimiques ;
- 53 appartiennent aux industries de textiles ;
- 2 appartiennent aux industries de bois, du liège et de l'ameublement ;
- 10 appartiennent aux industries du cuir et de la chaussure ;
- 3 appartiennent aux industries diverses.

Par conséquent notre échantillon englobe à la fois les PME industriel dont le nombre d'employés ne dépasse pas les 300 personnes et des entreprises de tailles intermédiaires dont la taille est comprise entre 300 et 500 personnes pour pouvoir faire une comparaison entre ces deux groupes.

La distinction ci-dessus entre les PME et les entreprises de tailles intermédiaires nous paraît utile pour pouvoir déterminer la place qu'occupent les PME en Tunisie par rapport aux entreprises plus grandes et de même de déterminer les caractéristiques de PME toutes en les comparant avec les entreprises de tailles intermédiaires. En effet, c'est pour cette raison que nous avons choisi de nous concentrer sur ces deux groupes.

1.2.2. Le choix des entreprises selon leur nature d'activité

Comme nous avons précisé précédemment, nous allons retenir uniquement les activités qui représentent la majeure partie du tissu industriel Tunisien c'est-à-dire l'activité agroalimentaire, l'activité textile et habillement, l'activité mécanique et métallurgique et l'activité chimique. Dans ce qui suit nous présenterons les caractéristiques de chacune de ses activités.

1.2.2.1. L'activité agro-alimentaire

Les entreprises du secteur Agroalimentaire sont constituées, en grande majorité, de petites et moyennes entreprises. Elles sont réparties sur tout le territoire national et se caractérisent par une certaine concentration au niveau du littoral pour des raisons de proximité des grands centres de consommation. Les capacités installées sont globalement en rapport avec les volumes de la production agricole et la demande des produits alimentaires transformés de première et seconde transformation. Toutefois, on enregistre des surcapacités dans certaines filières comme les céréales et dérivées, lait et dérivés et boissons. Le taux d'utilisation des capacités varie pour certaines branches en fonction de la fluctuation de la production agricole d'une année à l'autre (en raison des conditions climatiques). 1037 entreprises industrielles employant 10 personnes et plus opèrent dans ce secteur dont 196 d'entre-elles sont orientées totalement vers l'exportation.

Le tableau ci-dessous présent la répartition du nombre d'entreprises par branche d'activité.

Tableau 10: La répartition des entreprises « agro-alimentaire » par branches d'activités

Activités agro-alimentaire	Entreprises T.E ²³	Entreprises N.T.E ²⁴	Total
Industries des huiles et corps gras	19	261	280
Industries des fruits et légumes	28	46	74
Industries frigorifique	80	105	185
Industries du poisson	36	38	74
Industries des céréales et dérivés	11	228	239
Industries des boissons	6	56	62
Industries du lait et dérivés	1	37	38
Industries du sucre et dérivés	4	28	32
Industries des viandes	0	30	30
Autres industries alimentaires	24	60	84

L'industrie agroalimentaire compte parmi les premières activités industrielles de la Tunisie. Depuis quelques années, elle connaît une vraie dynamique caractérisée par la croissance, l'amélioration de la qualité et la diversification de la production. En effet, le secteur représente 18,4% des entreprises industrielles en Tunisie et emploie plus de 71000 personnes.

1.2.2.2. L'activité textile et habillement

L'industrie textile et habillement est le premier secteur manufacturier en Tunisie en termes de postes d'emplois (172915 postes) et de nombre d'entreprises 1795 implantées en Tunisie. Les entreprises du textile et habillement sont constituées en majorité par des PME.

C'est la principale activité de l'industrie manufacturière quant au nombre d'entreprises (32%) et au nombre d'emplois (33,6%). Donc ce secteur est considéré comme stratégique.

Le secteur textile et habillement est subdivisé en 6 branches réparties comme suit :

- L'industrie de la filature
- L'industrie du tissage
- L'industrie de finissage
- L'industrie de la bonneterie

²³ Entreprises Totalement Exportatrices

²⁴ Entreprises Non Totalement Exportatrices

- L'industrie de la confection
- Autres industries textiles

Dans le tableau ci-dessous, nous présentons les entreprises par branches d'activité.

Tableau 11: Répartition des entreprises « textile et habillements » par branches d'activités

Activités textile et habillements	Entreprises T.E	Entreprises N.T.E	Total
L'industrie de filature	8	19	27
L'industrie de tissage	11	21	32
L'industrie de finissage	23	14	37
L'industrie de la bonneterie	153	38	191
L'industrie de la confection	1209	139	1348
Autres industries textiles	221	119	340

Le secteur de textile et habillement emploie plus que 172000 personnes, soit 40% de l'effectif total des industries manufacturières. Ce secteur continue à être le premier secteur dans notre pays.

La part des entreprises exportatrices a représenté 91% des emplois du secteur des industries des textiles et habillements.

L'industrie du textile et habillement est le secteur où le partenariat euro-méditerranéen est le plus développé. En effet, la France occupe la première position avec 290 unités suivie par l'Italie 209 unités.

1.2.2.3. Industries mécaniques et métallurgiques

Le secteur des industries mécaniques et métallurgiques compte 637 entreprises dont la majorité est des PME (616 entreprises) de 10 emplois et plus employant ainsi 42179 personnes.

Le secteur des industries mécaniques et métallurgiques est composé de 15 branches récapitulées dans le tableau ci-après.

Tableau 12: Répartition des entreprises « Mécanique et Métallurgique » par branches d'activités

Activités Mécanique et métallurgiques	Entreprises T.E	Entreprises N.T.E	Total
Sidérurgie	1	9	10
Fabrication de tubes	4	13	17
Transformation d'acier	1	16	17
Fonderie	12	16	28
Chaudronnerie	11	88	99
Métaux non ferreux	4	13	17
Forge, emboutissage, estampage, métallurgie de poudres	6	6	12
Traitement des métaux	62	59	121
Construction métallique et quincaillerie	30	165	195
Ouvrages en métaux	17	81	98
Fabrication d'équipements	20	81	101
Industries automobiles	24	44	68
Construction navale	14	5	19
Motocycles et bicyclettes	4	16	20
Divers	3	0	3

1.2.2.4. Les industries chimiques

Le secteur des industries chimiques compte 551 unités de production ayant un effectif supérieur ou égal à 10 et dont la majorité est des PME (529). Ce secteur représente 9,8% du tissu industriel Tunisien et emploie 46857 personnes.

Le secteur des industries chimiques est composé de branches d'activité. Ces dernières sont représentées dans le tableau ci-après.

Tableau 13: Répartition des entreprises « Chimiques » par branche d'activités

Activités Chimiques	Entreprises T.E	Entreprises N.T.E	Total
Industries chimiques de base	8	16	24
Industries pharmaceutiques	11	43	54
Peintures, colles, résines et encres	1	40	41
Industries du plastique	83	210	293
Industries du caoutchouc et pneumatiques	8	25	33
Produits agro-chimiques	0	12	12
Savons, détergents, produits d'entretien, parfum et produits cosmétiques	10	73	83
Raffinage de pétrole	0	3	3
Autres produits chimiques (huiles essentielles, gaz industriels, explosifs)	9	27	36

1.2.3. Le choix des entreprises sur la base du système de calcul des coûts

Si nous revenons aux études antérieures, nous remarquons que les populations diffèrent d'une étude à une autre. Plusieurs critères peuvent être retenus pour faire la comparaison entre les différentes populations analysées. Les critères primordiaux qui nécessitent une attention particulière sont ceux de la disponibilité d'un système de calcul des coûts, de la connaissance des nouvelles méthodes et leur adoption.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons choisi de faire notre étude auprès des entreprises tunisiennes afin de déterminer les pratiques de calcul des coûts utilisées par ces entreprises ainsi que leurs contributions. Donc, il n'est pas nécessaire que les entreprises interrogées disposent d'un système de calcul des coûts puisque, nous voulons décrire la manière et la méthode utilisée pour le calcul des coûts au sein des PME.

On peut donc conclure que nous avons limité notre population aux entreprises industrielles dont l'effectif du personnel n'excède pas 500 personnes et opérantes dans 4 activités qui représentent la majeure partie du tissu industriel Tunisien (activité textile et habillement, activité agroalimentaire, activité mécanique et métallurgique, et activité chimique).

²Dans ce qui suit, nous allons présenter les différentes méthodes possibles pour sélectionner l'échantillon afin de choisir notre méthode appropriée qui nous a permis d'identifier notre échantillon.

1.3. Les méthodes d'échantillonnage

Il y a deux types de méthodes d'échantillonnage : l'échantillonnage probabiliste et l'échantillonnage non probabiliste (Dufour et Larivière, 2015)²⁵. Nous présentons la distinction entre ces deux méthodes dans ce qui suit afin de déterminer la méthode appropriée pour choisir notre échantillon.

1.3.1. L'échantillonnage probabiliste

L'échantillonnage probabiliste consiste à la sélection d'un échantillon à partir d'une population, sélection qui sera faite d'une façon aléatoire ou au hasard. Il est plus complexe, prend plus de temps et est habituellement plus coûteux que l'échantillonnage non probabiliste. Toutefois, comme les unités de la population sont sélectionnées au hasard et qu'il est possible de calculer la probabilité d'inclusion de chaque unité dans l'échantillon, on peut, grâce à l'échantillonnage probabiliste, produire des estimations fiables, de même que des estimations de l'erreur d'échantillonnage et faire des inférences au sujet de la population.

Il existe différentes méthodes permettant de sélectionner un échantillon probabiliste. La méthode qu'on choisira dépendra d'un certain nombre de facteurs, comme la base de sondage dont on disposera, la façon dont la population sera distribuée, et la façon également dont les utilisateurs analyseront les données.

Les méthodes d'échantillonnage probabilistes sont :

- L'échantillonnage aléatoire simple ;
- L'échantillonnage systématique ;
- L'échantillonnage avec probabilité proportionnelle à la taille ;
- L'échantillonnage stratifié ;
- L'échantillonnage en grappes ;
- L'échantillonnage à plusieurs degrés ;
- L'échantillonnage à plusieurs phases.

²⁵ SCI6060-Cours4 (30 Janvier, 2015) Christine Dufour et Vincent Larivière

Cependant, nous allons analyser les méthodes qui sont les plus utilisés dans les travaux : l'échantillonnage aléatoire simple, l'échantillonnage systématique, et l'échantillonnage stratifié.

1.3.1.1. L'échantillonnage aléatoire simple

L'échantillonnage aléatoire simple, consiste à prélever au hasard et de façon indépendante, n individus ou unités d'échantillonnage d'une population à N individus. Par conséquent dans cette méthode, chaque individu a une chance égale d'être inclus à l'intérieur de l'échantillon. De même, chaque combinaison de membres de la population a aussi une chance égale de composer l'échantillon. En effet, c'est la méthode la plus facile à appliquer et la plus couramment utilisée. Elle consiste à dresser une liste de toutes les unités incluses dans la population observée dans l'échantillon afin de sélectionner un échantillon aléatoire simple. Cette méthode est facile à appliquer, mais elle souffre de quelques lacunes comme la non-représentativité de l'échantillon et elle est coûteuse.

1.3.1.2. L'échantillonnage systématique

Parfois appelé échantillonnage par intervalles, l'échantillonnage systématique (SYS) signifie qu'il existe un écart, ou un intervalle, entre chaque unité sélectionnée qui est inclus dans l'échantillon. Pour sélectionner un échantillon systématique, il y a lieu de suivre les étapes suivantes :

1. Numéroté de 1 à N les unités incluses dans votre base de sondage (où N est la taille de la population totale).
2. Déterminer l'intervalle d'échantillonnage (K) en divisant le nombre d'unités incluses dans la population par la taille de l'échantillon que nous désirons obtenir. Par exemple, pour sélectionner un échantillon de 100 unités à partir d'une population de 400, nous avons besoin d'un intervalle d'échantillonnage de $400 \div 100 = 4$. $K = 4$, par conséquent, il s'agit de sélectionner une unité sur 4 pour avoir finalement au total 100 unités à l'intérieur de votre échantillon.
3. Sélectionner au hasard un nombre entre 1 et K . Ce nombre s'appelle l'origine choisie au hasard et serait le premier nombre inclus dans notre échantillon. À l'aide de l'échantillon fourni ci-dessus, il s'agit de sélectionner un chiffre entre 1 et 4 à partir d'une table de nombres aléatoires (pris au hasard). Si on choisit 3, la troisième unité

incluse dans la base de sondage serait la première unité comprise dans l'échantillon; si on choisit 2, le début de l'échantillon serait la deuxième unité incluse dans la base de sondage.

4. Sélectionner chaque K^e (dans ce cas, chaque 4^e) unité après ce premier nombre. L'échantillon pourrait, par exemple, se composer des unités suivantes de façon à constituer un échantillon de 100 : 3 (l'origine choisie au hasard), 7, 11, 15, 19... 395, 399 (jusqu'à N , qui est 400 dans ce cas).

1.3.1.3. L'échantillonnage stratifié

Lorsqu'on utilise l'échantillonnage stratifié, on divise la population en groupes homogènes (appelés strates), qui sont mutuellement exclusives, puis on sélectionne à partir de chaque strate des échantillons indépendants. La méthode d'échantillonnage peut varier d'une strate à une autre. Lorsqu'on utilise l'échantillonnage aléatoire simple pour sélectionner l'échantillon à l'intérieur de chaque strate, on appelle le plan d'échantillonnage un plan d'échantillonnage aléatoire simple stratifié. On peut stratifier avant l'échantillonnage une population au moyen de toute variable dont on dispose pour la totalité des unités incluses dans la base de sondage (comme l'âge, le sexe, la province de résidence, le revenu, etc.).

1.3.2. L'échantillonnage non probabiliste

La différence entre l'échantillonnage probabiliste et l'échantillonnage non probabiliste tient à une hypothèse de base au sujet de la nature de la population étudiée. Dans le cas de l'échantillonnage probabiliste, chaque unité a une chance d'être sélectionnée. Dans celui de l'échantillonnage non probabiliste, on suppose que la distribution des caractéristiques à l'intérieur de la population est égale. C'est ce qui fait que le chercheur croit que n'importe quel échantillon serait représentatif et que les résultats, par conséquent, seront exacts. Pour l'échantillonnage probabiliste, le hasard est une caractéristique du processus de sélection, plutôt qu'une hypothèse au sujet de la structure de la population.

Dans le cas de l'échantillonnage non probabiliste, puisqu'on choisit arbitrairement des unités, il n'existe aucune façon d'estimer la probabilité pour une unité quelconque d'être incluse dans l'échantillon. Également, comme la méthode en question ne fournit aucunement l'assurance que chaque unité aura une chance d'être incluse dans l'échantillon, on ne peut ni estimer la variabilité de l'échantillonnage ni identifier le biais possible.

On ne peut pas mesurer la fiabilité d'un échantillonnage non probabiliste; la seule façon de mesurer la qualité des données en résultant consiste à comparer certains des résultats de l'enquête à l'information dont on dispose au sujet de la population. Encore une fois, rien ne fournit l'assurance que les estimations ne dépasseront pas un niveau acceptable d'erreur. Les statisticiens hésitent à utiliser les méthodes d'échantillonnage non probabilistes, parce qu'il n'existe aucun moyen de mesurer la précision des échantillons en découlant.

Malgré ces inconvénients, les méthodes d'échantillonnage non probabilistes peuvent être utiles lorsqu'on désire des commentaires descriptifs au sujet des échantillons eux-mêmes. Deuxièmement, leur utilisation prend peu de temps tout en étant plus économique et plus pratique. Il existe aussi des domaines, comme la recherche sociale appliquée, où il est impossible ou presque impossible d'effectuer un échantillonnage probabiliste.

Il y a 4 méthodes pour l'échantillonnage non probabiliste :

- L'échantillonnage de commodité ou à l'aveuglette ;
- L'échantillonnage volontaire ;
- L'échantillonnage au jugé ;
- L'échantillonnage par quotas.

1.3.2.1. L'échantillonnage de commodité

L'échantillonnage de commodité est un échantillonnage non probabiliste où les sujets sont choisis en raison de leur accessibilité et de la proximité du chercheur. Cet échantillonnage n'est pas normalement représentatif de la population cible, parce qu'on ne sélectionne des unités d'échantillonnage dans son cas que si on peut y avoir facilement et commodément accès.

L'avantage évident de la méthode, c'est qu'elle est facile à utiliser, mais la présence de biais annule énormément ce dernier. Même si ses applications utiles sont limitées, la technique peut donner des résultats exacts lorsque la population est homogène.

1.3.2.2. L'échantillonnage volontaire

Ce type d'échantillonnage intervient lorsque des gens offrent volontairement leurs services pour l'étude dont il est question.

Le fait d'échantillonner des participants volontaires plutôt que la population en général peut introduire des biais marqués. Souvent, à l'occasion des sondages d'opinion, seuls les gens qui se soucient assez fortement d'une façon ou d'une autre de la question étudiée ont tendance à y répondre. La majorité silencieuse n'y répond généralement pas, ce qui entraîne un important biais sur le plan de la sélection.

1.3.2.3. L'échantillonnage au jugé

On utilise la méthode d'échantillonnage au jugé lorsqu'on, prélève un échantillon en se fondant sur certains jugements au sujet de l'ensemble de la population. L'hypothèse qui sous-tend son utilisation est que l'enquêteur sélectionnera des unités qui seront caractéristiques de la population.

Les statisticiens utilisent souvent cette méthode dans le cadre d'études préparatoires comme des tests préalables de questionnaires et des discussions en groupe. Ils préfèrent également avoir recours à cette méthode à l'intérieur du cadre de laboratoire où le choix des sujets des expériences (comme des animaux, des êtres humains et des végétaux) reflète les croyances ou les convictions antérieures de l'enquêteur au sujet de la population.

L'échantillonnage au jugé présente l'avantage de la réduction du coût et du temps qu'exige l'acquisition de l'échantillon.

1.3.2.4. L'échantillonnage par quotas

L'échantillonnage par quotas est l'une des formes les plus courantes d'échantillonnage non probabiliste. Il s'effectue jusqu'à ce qu'un nombre précis d'unités (de quotas) pour diverses sous populations ait été sélectionné. Puisqu'il n'existe aucune règle qui régirait la façon dont il faudrait s'y prendre pour remplir ces quotas, l'*échantillonnage par quotas* est réellement un moyen de satisfaire aux objectifs en matière de taille d'échantillon pour certaines sous populations.

L'échantillonnage par quotas est un peu similaire à l'échantillonnage stratifié parce que dans son cas également les unités semblables sont regroupées. Toutefois, il en diffère, cependant, sur le plan du mode de sélection. Dans le cas d'un échantillonnage probabiliste, on sélectionne les unités au hasard, tandis que dans celui d'un échantillonnage par quotas, on laisse habituellement à l'intervieweur le soin de déterminer qui sera échantillonné. Cela peut donner lieu à des biais de sélection.

Dans le cadre de notre thèse, nous avons choisi d'utiliser l'échantillonnage probabiliste et plus particulièrement la méthode d'échantillonnage aléatoire simple, puisque nous avons sélectionné notre échantillon au hasard. En effet, nous avons contacté 630 PME au hasard dont l'effectif est inférieur à 500 et opérants dans les 4 activités précédemment citées. En effet ce nombre est réparti de la manière suivante : 243 entreprises dans l'activité du textile et habillement, 154 entreprises dans l'activité agroalimentaire, 130 entreprises dans l'activité de la mécanique et métallurgique et 103 entreprises dans l'activité chimique. Cependant, nous n'avons reçu que 70 réponses réparties comme suit : 26 du secteur textile et habillement, 22 du secteur agroalimentaire, 15 du secteur mécanique et métallurgique et 7 du secteur chimique.

Nous passons dans une deuxième section à identifier les différentes mesures des différentes variables de notre thèse. L'identification des mesures est utile pour présenter le questionnaire définitif qui sera distribué aux différents répondants afin de tester les relations qui existent entre les différentes variables de notre recherche.

Section 2. La mesure des variables

Pour construire le questionnaire servant de base à la réalisation de notre recherche quantitative, nous avons recouru à deux sources permettant de générer les items pour mesurer les variables de notre recherche. La littérature nous a beaucoup aidés dans la génération de la plupart et les entretiens qui nous ont renforcé la littérature et nous ont ajouté d'autres variables.

Nous avons considéré dès le début que les entreprises de tailles intermédiaires c'est-à-dire dont l'effectif est compris entre 300 et 500 personnes ont les mêmes caractéristiques que les PME dont l'effectif est compris entre 10 et 300 personnes. Nous allons tester cette hypothèse à travers deux variables de contrôle que sont la taille et l'utilisation des méthodes de calcul des coûts.

Avant de construire notre questionnaire, nous avons identifié les différentes variables de notre recherche. Les variables à mesurer sont : la performance opérationnelle, la performance stratégique, les pratiques de calcul des coûts, et les variables de contingence.

2.1. L'utilité opérationnelle et stratégique des instruments de calcul des coûts

À partir de la documentation, la qualité, les délais et les coûts sont communément cités comme étant les principales dimensions opérationnelles de la performance qui doivent être mesurées (Neely et al, 1995; Laitinen et Erkki, 1996). Ces variables semblent subir une amélioration plus au moins nette lors de l'adoption d'une démarche de comptabilité par activité (CPA), ce qui justifie leur prise en compte en tant qu'indicateurs de performance pertinents (Cagwin et Bouwman, 2002 ; Ittner et Larker, 2002b; Turney, 1991 ; Forrest, 1995).

En ce qui concerne la performance financière, la documentation nous mène à croire que la performance opérationnelle, se traduisant par l'amélioration de la flexibilité et la réduction des coûts, conduit à une meilleure performance financière (St-Pierre et al, 2002). Le choix des indicateurs pour mesurer la performance est dicté d'un côté par la nécessité de synthétiser le plus objectivement que possible les dimensions de la performance, de l'autre côté par la possibilité de les relever dans un contexte de PME.

La mesure de la qualité sera évaluée à partir de la contribution de l'utilisation des informations sur les coûts à réduire le niveau de défectuosité dans l'entreprise. La réduction des coûts sera jugée à partir de la contribution de l'utilisation des informations sur les coûts à la diminution de ceux-ci. L'opérationnalisation de la dimension délais sera réalisée en examinant la contribution de l'utilisation des informations sur les coûts à améliorer les délais de production et de livraison. Enfin, la performance financière sera mesurée par l'impact de l'utilisation des informations sur les coûts sur l'amélioration de la performance financière de l'entreprise.

La tendance de variation des profits de l'entreprise complètera la mesure de la performance financière. Une série de questions portant sur l'appréciation subjective des répondants permettra d'évaluer ces aspects. Dans le cadre de notre recherche, nous avons utilisé 4 items qui peuvent mesurer la contribution des instruments de calcul des coûts à la performance opérationnelle et stratégique de l'entreprise. En effet, nous avons demandé aux répondants de nous indiquer sur une échelle allant de 1 « pas du tout d'accord » à 5 « tout à fait d'accord » leur perception de l'utilité des pratiques de calcul des coûts en utilisant 4 caractéristiques (degré de maîtrise de la performance et de déploiement de la stratégie, le degré de minimisation des risques d'exploitation, le degré d'aide à la prise de décision, et le degré de réalisation des objectifs stratégiques).

2.2. La taille de l'organisation

C'est le facteur le plus important qui peut expliquer l'adoption ou non des nouvelles techniques de calcul des coûts. La taille de l'entreprise peut être mesurée de plusieurs manières comme le nombre d'employés (Bjornenak, 1997 ; Malmi, 1999 ; Alcouffe, 2002) et le chiffre d'affaires annuel (Alcouffe, 2002 ; Al-Omiri et Drury, 2007).

Dans le cadre de notre recherche, nous avons utilisé le nombre d'employés comme mesure de la taille de l'organisation puisque, c'est la mesure la plus utilisée dans la littérature.

2.3. La diversité des produits

A partir de notre enquête exploratoire menée par des entretiens, nous avons remarqué que la diversité des produits associée généralement avec la complexité du processus de production peut être un facteur explicatif de l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts. Pour tester cette relation, nous avons demandé aux répondants de nous indiquer le

nombre de variantes de produits ainsi que le degré de complexité de leur processus de production.

2.4. Le rôle de l'utilisation des nouvelles technologies d'information

A partir de notre entretien réalisé auprès des entreprises tunisiennes, nous avons pu dégager que l'utilisation des outils informatiques sophistiqués est un facteur favorable pour l'utilisation des pratiques de calcul des coûts les plus développés.

Pour mesurer l'utilisation des nouvelles technologies d'informations, nous allons demander aux répondants de préciser les outils informatiques utilisés par chaque entreprise.

Nous avons considéré comme outils informatiques développés, les logiciels ERP, et les logiciels spécifiques à la comptabilité analytique.

2.5. La formation des dirigeants

A partir de notre entretien nous avons pu dégager que le niveau culturel et éducatif des dirigeants et des subordonnées peuvent faciliter l'utilisation des pratiques de calcul des coûts les plus développés. Au niveau de notre questionnaire nous allons demander aux répondants de nous préciser leur niveau de formation surtout en matière de comptabilité de gestion, et les sources de leur formation.

2.6. La structure des charges

Pour mesurer la structure des coûts, plusieurs chercheurs comme Bjornenak (1997) ; Malmi (1999) ; Alcouffe (2002) ; Al-Omiri et Drury (2007) ont utilisé le pourcentage des charges indirectes par rapport au total coût.

Alcouffe (2002) a demandé à chaque répondant d'indiquer la proportion des coûts indirects par rapport au total coût sur une échelle comportant 5 intervalles (0 à 10%, 11 à 20%, 21 à 30%, 31 à 50% et plus de 50%).

Dans le cadre de notre recherche nous avons demandé aux répondants d'indiquer le pourcentage des charges directes et indirectes par rapport au total coût.

2.7. La structure organisationnelle de l'entreprise

Une organisation mécaniste se distingue par sa lourdeur (nombre important de niveaux hiérarchiques), sa lenteur (prise de décision ralentie), son inertie et sa rigidité (le respect des règles et des procédures laisse peu d'initiatives aux membres).

L'organisation mécaniste présente les caractéristiques suivantes :

- Les buts de l'organisation et la sphère de compétence de chacun sont clairement définis.
- L'autorité est exercée à l'aide de règles et de procédures impersonnelles.
- L'incertitude est éliminée grâce à une coordination et un contrôle hiérarchique étroit.

Dans les organisations organiques, l'autorité hiérarchique laisse une place importante aux mécanismes de coordination plus souples.

L'organisation organique présente les caractéristiques suivantes :

- Ajustements mutuels : chacun organise son travail en fonction du travail des autres et de ses propres compétences.
- Réunions périodiques, Agents intégrateurs (chef de projet, contrôleur de gestion...)

Pour distinguer entre les deux types de structure : structure centralisée/ structure décentralisée, nous avons posé des questions aux répondants :

- Quelle est la structure interne qui abrite de calcul des coûts dans votre entreprise ?
- Les responsables internes participent-ils au processus de calcul des coûts ?
- Le directeur général prend seul ses décisions ?

2.8. La description des pratiques de calcul des coûts

En examinant la théorie, on peut constater qu'il y a deux types d'outils de contrôle de gestion. Les premiers sont destinés aux calculs des coûts c'est-à-dire les méthodes de calcul des coûts comme la méthode du coût complet avec sections homogènes, la méthode du coût complet avec imputation rationnelle des frais fixes, la méthode du coût direct, la méthode ABC, le TDABC, la méthode UVA et encore d'autres méthodes. Les deuxièmes sont destinés au pilotage de la performance.

Dans le cadre de notre recherche nous avons demandé aux répondants d'indiquer : quelles sont les méthodes de calcul des coûts utilisées par les entreprises ? (quelles pratiques utilisées, la description de la méthode utilisée actuellement) quel est le niveau de

développement du calcul des coûts dans l'entreprise (existence d'un service de comptabilité analytique dans l'entreprise, le nombre de centres d'analyses) ? et quelle manière utilisée pour assurer le pilotage de la performance de l'entreprise (le calcul des écarts, la gestion prévisionnelle, et la politique d'investissement) ?

Ces trois grandes questions se subdivisent en un certain nombre de sous questions.

Section 3: Les outils statistiques

Les outils statistiques utilisés consistent d'une part en l'utilisation de 3 tests statistiques et d'autre part en une analyse discriminante, et une analyse factorielle. Le logiciel SPSS pour Windows a été utilisé pour le traitement des données.. Les 3 tests utilisés sont les suivants :

- Le test de Student pour deux groupes indépendants ;
- Le test de Khi – deux.
- l'analyse discriminante
- l'analyse factorielle des correspondances multiple.

L'utilisation de chaque test dépend de la nature de la variable en question et des objectifs recherchés. Les variables de notre étude sont de trois types.

- Des variables quantitatives ;
- des variables échelles ;
- des variables qualitatives.

3.1. Le test de Student

Ce test permet de comparer une moyenne d'un échantillon à une valeur donnée, les moyennes de deux échantillons indépendants, et les moyennes de deux échantillons appariés (cours Zarrouk, 2012²⁶). Pour appliquer ce test, il est nécessaire de satisfaire deux conditions qui sont la normalité et le caractère aléatoire de l'échantillon. La première condition ne pose pas de problème lorsque l'effectif de l'échantillon est supérieur à 30. Aussi, on doit s'assurer de l'égalité des variances des échantillons. On va dans ce qui suit distinguer du traitement entre 3 cas :

3.1.1. Cas d'un seul échantillon

Ce test a pour but de vérifier si notre échantillon provient bien d'une population avec la moyenne spécifiée, ou s'il y a une différence significative entre la moyenne de l'échantillon et la moyenne présumée de la population. Pour appliquer le test dans ce cas, il faut que le caractère de l'échantillon est aléatoire et il faut s'assurer de la normalité de la variable si $n < 30$.

²⁶ Cours (7) de statistiques à distance, élaboré par Zarrouk Fayçal, ISSEP Ksar-Said, 2011-2012

3.1.2. Cas de deux groupes indépendants

C'est un test paramétrique qui a pour objectif de déterminer si la différence entre les moyennes pour deux séries de scores est significative.

Pour appliquer ce test, il est nécessaire de satisfaire ses conditions d'application (Zarrouk, 2012) :

- Les deux échantillons sont indépendants entre eux, sont aléatoires et ont n_1 et n_2 unités indépendantes (cette condition est d'ordinaire satisfaite en utilisant une procédure de randomisation ; procédure pour laquelle on affecte au hasard chaque individu à un groupe expérimental).
- La variable aléatoire suit une loi normale ou elle a des effectifs supérieurs à 30.
- Il est aussi nécessaire de vérifier l'égalité des variances des échantillons (grâce au test de Fisher). Cette condition est indispensable pour des effectifs inégaux.

3.1.3. Cas de deux échantillons appariés

Le test de Student dans ce cas sert à comparer les moyennes de deux populations, dont chaque élément de l'une des populations est mis en relation avec un élément de l'autre. Par exemple, il peut s'agir de comparer deux traitements, les données étant considérées comme des paires d'observations (première observation de la paire recevant le traitement 1 et deuxième observation recevant le traitement 2).

Pour appliquer le test de student dans cas, il faut vérifier les conditions suivantes :

- Les échantillons sont tirés aléatoirement
- La population des différences doit suivre une loi de Gauss. Cette condition est moins restrictive que celle de normalité des deux populations

Nous avons identifié les 3 cas possibles de test de student afin de pouvoir choisir le cas le plus approprié à notre recherche. En effet, nous avons utilisé le deuxième cas qui est celui de l'application du test de student pour deux groupes indépendants. En effet, on voudrait tester la différence entre les utilisateurs et les non-utilisateurs des nouvelles méthodes de calcul des coûts. C'est-à-dire que ce test est utilisé pour tester la relation entre deux variables quantitatives.

Concrètement, nous avons utilisé ce test pour tester la relation entre les variables indépendantes : la taille, la structure des charges, la diversité des produits, les nouvelles

technologies d'informations, et l'utilité stratégique de l'utilisation des nouvelles méthodes avec l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts.

3.2. Le test d'indépendance du Khi – deux de pearson

Ce test est un test non paramétrique qui a pour objectif de tester la liaison entre deux variables nominales. Ce test sert à apprécier l'existence ou non d'une relation entre deux caractères au sein d'une population, lorsque ces caractères sont qualitatifs ou lorsqu'un caractère est quantitatif et l'autre qualitatif, ou bien encore lorsque les deux caractères sont quantitatifs mais que les valeurs ont été regroupées.

Pour appliquer ce test, il est indispensable de vérifier certaines conditions :

- la taille de la distribution des effectifs théoriques est strictement identique à celle des effectifs observés c'est-à-dire n effectif total.
- L'échantillon étudié doit être de grande taille $n \geq 50$
- Le test χ^2 est fondé sur l'approximation, à des lois normales, d'une loi multinomiale.

Pour que cette approximation soit très bonne et bien que le test du χ^2 s'avère robuste, il est conseillé que les produits, c'est-à-dire les effectifs théoriques, soient égaux ou supérieurs à 5 et de regrouper les classes adjacentes lorsque ce minimum est rencontré.

Dans le cadre de notre thèse, nous avons utilisé le test de chi-deux pour tester la relation entre la culture des dirigeants et l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts.

3.3. L'analyse discriminante

Le test de Student et le test de Mann – Whitney permettent d'étudier la relation entre chacune des variables quantitatives relatives aux caractéristiques de l'entreprise et l'adoption ou la non-adoption de la méthode ABC tout en permettant des analyses séparées. L'analyse discriminante permet d'étudier l'effet de la combinaison de plusieurs facteurs sur l'utilisation des nouvelles méthodes et de déterminer quelles sont les variables qui font la discrimination entre le groupe d'utilisateurs et de non-utilisateurs. La variable « utilité opérationnelle des pratiques de calcul des coûts est mesurée par 3 items « maîtrise de la performance », « minimisation du risque d'exploitation », et « aide à la prise de décision », en utilisant une échelle de 5 points.

La relation de cette variable avec l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts a été étudiée en utilisant l'analyse discriminante, parce que chaque item est analysé en tant que variable et le test de student ne permet que de tester la relation entre chaque item et l'utilisation des pratiques de calcul des coûts et ne tient pas compte du construit en tant qu'ensemble d'items. Après avoir testé l'effet combiné des 3 items mesurant l'utilité opérationnelle de l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts, nous avons utilisé le test de student pour tester la relation entre chaque item et l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts.

3.4. L'analyse factorielle des correspondances multiples

Le test de khi-deux permet d'étudier la relation entre deux variables qualitatives, mais ne permet pas l'étude de la relation et de la liaison entre plusieurs variables qualitatives en même temps. L'analyse factorielle des correspondances multiples permet d'étudier et de représenter cette relation. La méthode de l'analyse factorielle des correspondances multiples décompose la distance de Khi-deux sur les différents axes factoriels.

Section 4. Présentation des résultats de l'enquête de validation

L'enquête de validation avait pour objectif de tester le questionnaire, de découvrir les ambiguïtés des différentes questions et de tester la validité et la fiabilité des mesures. Les résultats de l'enquête de validation sont présentés au niveau des paragraphes suivants.

4.1. Les résultats des tests de validité et de fiabilité des mesures

Les tests de validité et de fiabilité ont pour objectif de purifier les items d'un construit donné. Dans le cadre de notre recherche, nous avons uniquement un seul construit mesuré avec échelle. Il s'agit du construit « l'utilité opérationnelle et stratégique ».

Nous avons utilisé 3 mesures pour réaliser les tests de validité et de fiabilité des mesures : la mesure de la précision de l'échantillonnage²⁷ (MSA), l'analyse factorielle en axes principaux et l'analyse de la fiabilité par Alpha de Cronbach.

Pour mesurer ce construit, nous avons fait appel à 4 items dont 3 items sont utilisés pour mesurer l'utilité opérationnelle de l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts, alors que l'item restant est utilisé pour mesurer l'utilité stratégique de l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts.

La vérification de l'unidimensionnalité de l'échantillon d'items a été réalisée par l'utilisation de deux mesures : la mesure de la précision de l'échantillonnage (MSA) et l'analyse factorielle en axes principaux. En effet, le MSA est un indicateur de comparaison de l'ampleur des corrélations observées par rapport à l'ampleur des corrélations partielles²⁸.

4.1.1. La mesure de la précision de l'échantillonnage

La mesure de la précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin, ainsi que le test de Bartlett de sphéricité sont deux tests qui sont utilisés pour vérifier la possibilité de faire une analyse factorielle de la matrice des corrélations des items. Si le test de sphéricité est large et significatif et si la mesure de Kaiser-Meyer-Olkin est supérieure à 0,6, alors, il est possible de réaliser l'analyse factorielle. Les résultats sont donnés par le tableau 14.

²⁷ L'expression anglosaxonne est « Measure of Sampling Adequacy »

²⁸ cours Akroute.F, mastère 2007

Tableau 14: Indice de Kaiser-Meyer-Olkin (MSA) et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin	,621
Test de sphéricité de Bartlett	38,649
Khi-deux approché	6
Ddl	,000
signification	

Dans notre cas, le test de sphéricité de Bartlett est significatif et la mesure de Kaiser-Meyer-Olkin de la précision de l'échantillonnage est supérieure à 0,6. Nous pouvons donc procéder à l'analyse factorielle.

Les mesures de la précision de l'échantillonnage (MSA) sont données par la diagonale des matrices de corrélation des anti-images de SPSS. Les items qui ont une MSA inférieure au seuil acceptable de 0,5 doivent être éliminés de l'analyse. Les MSA de l'échantillon d'items mesurant le construit « performance opérationnelle et stratégique de l'entreprise » sont données par le tableau 15.

Tableau 15: Mesure de la précision de l'échantillonnage (MSA)

	MSA
1- le calcul des coûts permet de mesurer et de maîtriser la performance et de déployer la stratégie	0,692
2-le calcul des coûts permet à l'entreprise de minimiser ses risques d'exploitation	0,570
3- le calcul des coûts est un outil d'aide à la prise de décision	0,646
4- le calcul des coûts est un moyen de coordination des comportements des acteurs vers la réalisation des objectifs stratégiques	0,545

Tous les items ont une MSA supérieure à 0,5. Donc aucun item ne sera éliminé.

4.1.2. L'analyse factorielle en axes principaux

Tableau 16: Valeurs propres initiales et pourcentage de la variance expliquée

Facteurs	Valeurs propres initiales	% de la variance	% cumulés
1	2,067	51,664	51,664
2	0,994	24,843	76,507
3	0,531	13,269	89,776
4	0,409	10,224	100,00

Les résultats de l'analyse factorielle en axes principaux ont montré que la valeur propre pour le premier facteur est très élevée, alors que celle du deuxième, troisième, quatrième et cinquième facteur sont relativement faibles. Le premier facteur explique seul presque 52% de la variance totale, alors que les 3 facteurs qui suivent expliquent ensemble 48% de la variance totale. Ceci montre que la mesure est multidimensionnelle. Nous allons donc présenter la contribution des items au premier facteur. Le tableau 17 fournit la contribution des items au premier facteur.

Tableau 17: La Contribution des différents items au premier facteur

	Facteur 1
1- le calcul des coûts permet de mesurer et de maîtriser la performance et de déployer la stratégie	0,658
2-le calcul des coûts permet à l'entreprise de minimiser ses risques d'exploitation	0,551
3- le calcul des coûts est un outil d'aide à la prise de décision	0,785
4- le calcul des coûts est un moyen de coordination des comportements des acteurs vers la réalisation des objectifs stratégiques	0,390

D'après ce tableau, on remarque que le 4^{ème} item a une contribution au facteur inférieure à 0,4 et doit par conséquent être éliminé.

4.2. L'analyse de la fiabilité

L'analyse de fiabilité permet d'étudier les propriétés des instruments de mesure et les items qui composent la mesure. On utilise la fiabilité pour déterminer si on a bien construit un questionnaire (Akrou, 2007).

Il y a plusieurs méthodes pour mesurer la fiabilité des instruments de mesure, on va utiliser la méthode du coefficient alpha de Cronbach. Si la valeur de « alpha » est supérieure à 0.8 alors la fiabilité sera bonne, et si la valeur est supérieure à 0.7 la fiabilité sera acceptable tandis que si la valeur est inférieure à 0.7 alors l'instrument de mesure sera non acceptable et dans ce cas il faut supprimer quelques items et parfois l'instrument de mesure entièrement.

Tableau 18: Analyse de fiabilité du construit « performance opérationnelle et stratégique des pratiques de calcul des coûts »

L'échelle originale à 4 items			L'échelle réduite à 3 items	
	Corrélation de l'item avec le score total	Alpha si l'item est éliminé	Corrélation de l'item avec le score total	Alpha si l'item est éliminé
Maitrperf	0,599	0,581	0,507	0,691
Risqexp	0,408	0,702	0,517	0,671
Prisdec	0,647	0,569	0,629	0,552
Objstr	0,372	0,724		
Nombre de cas	70		70	
Nombre d'items =	4		3	
Alpha =	0,711		0,724	

A la différence d'autres items, le quatrième item est faiblement corrélé avec le score total. L'élimination de cet item permet d'augmenter l'Alpha de Cronbach, qui passe de 0,711 à 0,724. Nous allons donc retenir les quatre items pour la mesure de ce construit étant donné qu'il n'y a pas une grande amélioration de la fiabilité des quatre items ou des trois puisqu'elle a passé de 0,711 à 0,724 seulement.

4.3. Le problème de triangulation des méthodes de collecte des données

Au cours des dernières années, la recherche en comptabilité de gestion menée dans les paradigmes positivistes et fonctionnaliste a montré une reconnaissance croissante de la nécessité de compléter les méthodes quantitatives avec la recherche qualitative menée par des études de cas ou des entretiens. Ceci nécessite une approche de triangulation. En effet, la principale justification de la méthode de triangulation est l'amélioration des résultats de la recherche (Modell, 2005 ; 2009 et 2010).

La technique de triangulation permet de dégager les convergences et les divergences entre les résultats obtenus à travers une enquête quantitative par le moyen d'un questionnaire et à travers une enquête qualitative par le moyen des entretiens. Par exemple, les enquêtes quantitatives peuvent améliorer notre compréhension de l'incidence d'un phénomène particulier ou les formes des relations conceptuelles relevées dans les études de cas. aussi, les études de cas peuvent permettre une compréhension contextuelle plus riche des résultats de l'enquête quantitative.

L'utilisation de la triangulation pour aborder différentes questions de validité, doit être évaluée par rapport aux types de questions de recherches posées. En effet, la recherche par sondage de la comptabilité de gestion est principalement destinée à tester la théorie en s'appuyant sur des hypothèses déductives dérivées (Ryan et al, 2002). Alors que l'enquête par entretiens a un rôle relativement limité en tant que véhicule pour la formulation des hypothèses de la recherche.

Dans ce qui suit nous abordons les trois types de validité : validité interne, validité externe et la validité du construit dans la recherche triangulaire.

- ***La validité interne***

Selon Modell (2005), la validité interne se réfère à la crédibilité des relations de cause à effet entre variables indépendantes et variables dépendantes déduites des données. Ainsi, la recherche de triangulation entre les études de cas et les méthodes quantitatives peut atténuer les difficultés dans l'interprétation et la comparaison des résultats, et avancer des explications causales au moins plausibles.

La crédibilité des relations causales est renforcée lorsque les résultats de l'enquête sont à la fois conformes aux hypothèses a priori et convergent avec les conclusions qualitatives. Toutefois, les enquêtes qualitatives dans le même cadre empirique, de préférences complétées

par une théorie de triangulation peuvent révéler des variables médiatrices ou modératrices omises dans les travaux quantitatifs d'origine. Ceux-ci peuvent être intégrés dans des modèles explicatifs pour clarifier le sens de causalité de la relation et réduire le risque de fausseté dans les recherches futures.

- La validité externe

Traditionnellement, la validité externe a été conçue comme la mesure dans laquelle les résultats d'une enquête particulière peuvent être généralisés au sein des populations.

Selon Modell (2005), la validité externe est renforcée lorsque les modèles ou les hypothèses tirées à partir des études de cas sont confirmés par des tests basés sur des enquêtes à travers des échantillons plus importants. Cependant, l'utilisation des méthodes qualitatives comme l'étude de cas pour l'explication et le raffinement des résultats serait relativement limitée puisque le test de l'enquête quantitative domine.

Inversement, un accent plus fort est mis sur l'importance de l'enquête qualitative pour stimuler le développement de nouvelles connaissances théoriques basées sur l'explication des résultats.

- La validité du construit

La validité du construit signifie de savoir si les concepts théoriques sont adéquatement reflétés par des définitions opérationnelles et des mesures de phénomènes empiriques.

La recherche en comptabilité de gestion fondée sur des enquêtes a sans doute des problèmes non résolus de validité conceptuelle (Brownell, 1995). Les récentes recommandations pour surmonter ces problèmes soulignent l'importance de compléter les outils de mesure avec des éléments qualitatifs tels que les commentaires des praticiens.

La technique de triangulation entre les méthodes qualitatives et les méthodes quantitatives a été utilisée en comptabilité de gestion par différentes études dans les grandes revues universitaires entre 1970 et 2002 (Modell, 2005). L'objectif de la présentation de cette méthode est de permettre de bien comprendre l'utilité de cette méthode surtout en matière de la réalisation de la validité.

Selon Modell (2005), les études traitant la triangulation peuvent être regroupées en trois groupes :

- Le premier groupe d'études (Merchant 1985,1990/ Chow et al, 1996) : vise à utiliser les études qualitatives avant les enquêtes quantitatives pour valider les instruments de mesures tirées de la littérature et identifiait d'autres variables. Les méthodes qualitatives sont utilisées en collaboration avec la littérature pour générer des hypothèses à tester dans l'enquête exploratoire. Dans ce groupe, la validité interne

peut être mise en cause. Les hypothèses générées à partir de la littérature et des études de cas vont être testées empiriquement. La triangulation dans ce groupe d'études assure la validité externe.

Conformément à notre discussion préalable des différents critères de validité, la triangulation consiste à utiliser des méthodes qualitatives pour la formulation et le développement des hypothèses et pour l'identification des instruments de mesure des variables avant de procéder à des tests basés sur des enquêtes à grande échelle. Ceci met l'accent sur la validation externe. Cependant le travail de la validité interne s'est limité à la convergence des résultats.

- Le deuxième groupe d'études (Modell et Lee, 2001) : ce groupe d'études ne diffère pas beaucoup du premier groupe. La différence est l'extension de la théorie c'est-à-dire la recherche de la littérature ainsi que les études de cas qui servent de base pour le développement des hypothèses et l'identification des instruments de mesure. Ce groupe met l'accent sur l'extension des études de cas pour pouvoir réaliser la validité interne de la triangulation.
- Le troisième groupe d'études (Otley, 1990 ; Otley et Pollanen, 2000) : la différence par rapport aux deux autres groupes c'est que la triangulation est basée sur l'utilisation excessive des méthodes qualitatives et des méthodes quantitatives. La triangulation dans ce groupe permet d'assurer à la fois la validité interne et la validité externe.

Dans le cadre de notre thèse, nous avons utilisé la triangulation entre les méthodes de collecte des données. En effet, nous nous sommes basées sur la littérature c'est-à-dire les études antérieures afin de pouvoir encadrer notre sujet et le positionner par rapport aux autres contextes, puis nous avons fait les études qualitatives à travers des entretiens auprès des PME industrielles qui correspondent à notre champ d'intérêts. Ces entretiens nous ont permis de mieux comprendre notre contexte, notre échantillon. Aussi, ils nous ont permis de développer nos hypothèses de recherche et l'identification des mesures des variables. Bien sûr tout en se basant sur la littérature. Après avoir fait les études qualitatives, les hypothèses seront tester sur un échantillon plus important.

La comparaison entre les résultats trouvés par l'étude qualitative et les résultats trouvés par l'étude quantitative, nous a montré qu'il y a des convergences entre les deux surtout en ce qui concerne le rôle de la taille de l'organisation mesuré par le nombre d'employés dans l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts. En effet les entreprises de taille plus grande sont celles qui utilisent les nouvelles méthodes de calcul des

coûts. De même, ces résultats convergent dans l'identification des différents facteurs empêchant l'utilisation de ces méthodes comme les problèmes d'incapacité financiers et l'absence d'un système d'informations qui assure la fiabilité de la circulation de l'information. Malgré ce nombre important d'éléments convergents, nous avons trouvé des divergences comme le rôle de la culture et la formation des dirigeants dans l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts. En effet, nous avons pu dégager à partir de la littérature et des entretiens que les dirigeants qui ont un niveau intellectuel élevé sont ceux dont leurs entreprises ont de fortes chances d'utiliser les nouvelles méthodes de calcul des coûts. Ce résultat n'a pas été confirmé par l'étude quantitative par questionnaire.

Ces divergences dans les résultats peuvent être dues au nombre de cas traités. En effet, le nombre limité de cas dans la recherche qualitative est limité par rapport au nombre de cas traités dans la recherche quantitative.

L'identification des relations causales entre les variables dépendantes et les variables indépendantes peut assurer la validité interne. La comparaison entre les résultats trouvés par l'étude qualitative à travers des entretiens et les résultats trouvés par l'étude quantitative à travers un questionnaire peut assurer la validité externe.

Conclusion

Au niveau de ce chapitre qui a traité la méthodologie de la recherche de notre thèse, nous avons présenté dans une première section la méthodologie générale de la recherche. Dans cette section, nous avons présenté dans un premier temps la procédure de collecte des informations où nous avons utilisé une méthode qualitative à travers des entretiens et une méthode quantitative à travers un questionnaire. Dans un deuxième temps, nous avons identifié notre échantillon, en effet, nous avons choisi d'une part les PME dont la taille ne dépasse pas 300 employés et exerçant dans l'industriel parmi les 4 activités qui représentent la majeure partie du tissu industriel Tunisien (textile et habillement, agro-alimentaire, chimique et mécanique et métallurgique). Et d'autre part, nous avons choisi des entreprises un peu plus grandes dont le nombre d'employés est compris entre 300 et 500 personnes. Dans un troisième temps, nous avons présenté les méthodes d'échantillonnage.

Dans la deuxième section, nous avons présenté la mesure des différentes variables de notre thèse. Les variables de notre thèse sont : l'utilisation des pratiques de calcul des coûts, les variables de contingence (la taille, la formation des dirigeants, la diversité des produits, la technologie de l'information, la structure des charges et la structure organisationnelle), l'utilité opérationnelle des méthodes de calcul des coûts et l'utilité stratégique des méthodes de calcul des coûts.

Dans la troisième section, nous avons présenté les différents outils statistiques utilisés dans notre thèse pour vérifier nos hypothèses de la recherche.

Dans la quatrième section, nous avons présenté les résultats de l'enquête de validation au niveau de laquelle, nous avons testé la fiabilité et la validité des mesures.

Conclusion de la première partie

Dans le cadre de cette partie portant sur la conception de la recherche, nous avons traité dans le premier chapitre le calcul des coûts, c'est-à-dire leurs instruments et leurs objectifs. Nous avons également présenté dans un deuxième chapitre, notre contexte Tunisien en présentant l'évolution des méthodes de calcul des coûts. Enfin dans un troisième chapitre, nous avons présenté notre méthodologie de recherche.

Après avoir identifié l'évolution des plans comptables suivie par l'évolution des méthodes de calcul des coûts, nous avons passé à la présentation de notre contexte Tunisien où, nous avons présenté ses caractéristiques économiques. En effet, dans ce cadre, nous avons présenté les différentes définitions des PME proposées dans différents contextes, mais nous nous sommes concentrées sur le cas de la Tunisie pour identifier les caractéristiques managériales des PME représentant la majeure partie du tissu économique Tunisien tout en faisant une comparaison avec les entreprises un peu plus grandes. Nous avons également procédé à l'identification de la contribution opérationnelle et stratégique de l'utilisation des instruments de calcul des coûts dans les PME en Tunisie.

Pour répondre à nos questions de recherche portant essentiellement sur la détermination des différents facteurs pouvant influencer l'utilisation des instruments de calcul des coûts dans les PME ainsi que sur l'appréciation de l'utilité opérationnelle et stratégique de l'utilisation de ces pratiques, nous avons choisi une méthodologie rigoureuse qui nous permet de tester d'une part l'influence des facteurs de contingence sur l'utilisation des nouvelles pratiques de calcul des coûts et d'autre part de déterminer la contribution opérationnelle et stratégique de ces dernières.

**2^{ème} PARTIE:
REALISATION EMPIRIQUE DE LA
RECHERCHE**

CHAPITRE 4 : Approche qualitative exploratoire

Introduction

En plus des pratiques de calcul des coûts populaires dans les PME des pays développés, les PME des pays en voie de développement développent d'autres pratiques qui sont propres à leurs caractéristiques et leur contexte.

Par conséquent, il existerait ainsi des facteurs de contingence assez spécifiques à leur contexte et qui rendraient leur gestion plus complexe.

L'approche qualitative exploratoire permet d'aller au cœur du fonctionnement des entreprises de notre économie en développement afin d'essayer de décrire et d'expliquer l'instrumentation de l'organisation en pratiques de calcul des coûts. Dans un premier temps, nous exposons les réalités du calcul des coûts en Tunisie pour permettre, dans un second temps, de faire un bilan de l'approche afin de définir les perspectives d'une étude quantitative par questionnaire.

Section1 : Réalités du calcul des coûts en Tunisie : présentation des entretiens

Les questions de notre guide d'entretien sont regroupées par thème. Nous organisons notre entretien en deux étapes :

- une étape descriptive qui consiste, comme énoncée en méthodologie, à identifier l'existant (les pratiques de calcul des coûts, les mécanismes d'apprentissage, les facteurs de contingence, etc);
- et une étape explicative qui permet de cerner les divers aspects ou contours de l'existant.

L'étude exploratoire porte sur 8 entreprises du secteur industriel national dont l'effectif du personnel ne doit pas dépasser 500 personnes. Ces entreprises ont été sélectionnées d'une façon arbitraire. Le plus important c'est qu'elles satisfassent les conditions précédemment cités.

La description de ces 8 entreprises sera présentée sous forme de fiche pour chaque cas, en annexe 5.

Dans le cadre de cette section, nous allons procéder à une analyse des cas en vue de mettre en valeur les caractéristiques principales des PME en Tunisie. L'étude des caractéristiques des pratiques de calcul des coûts de chaque entreprise devrait permettre de recenser les facteurs de contingence des pratiques de calcul des coûts et qui pourront faire l'objet prochainement d'une généralisation statistique.

Il conviendrait ici de recenser et d'interpréter tous les facteurs de contingence, de réfléchir sur la possibilité de construire des idéaux-types qui peuvent découler de cette étude exploratoire, et de trouver des fondements pratiques et théoriques des hypothèses que nous avons présentées au niveau de la première partie dans la revue de la littérature. Ces hypothèses vont être reformulées après notre étude qualitative exploratoire, et par la suite elles seront testées sur un échantillon plus grand à travers notre étude quantitative par questionnaire.

Nous commencerons notre analyse, dans un premier paragraphe, par la présentation des différents facteurs de contingence que nous avons recensés à travers notre étude qualitative. Puis, dans un deuxième paragraphe, il s'agit de faire une synthèse des pratiques de calcul des coûts utilisées. Enfin, dans un troisième paragraphe, Il s'agit de déterminer l'utilité opérationnelle et stratégique de l'utilisation des instruments de calcul des coûts.

1.1. Les facteurs de contingence des pratiques de calcul des coûts

En Tunisie, l'utilisation des pratiques de calcul des coûts peut être expliquée par un certain nombre de facteurs de contingence. Nous pouvons classer ces facteurs en deux catégories : ceux qui concernent la structure ou l'organisation interne et externe de l'entreprise : ce sont des facteurs structurels ; et ceux qui sont liés au développement de la performance de l'organisation que nous considérons comme des facteurs dynamiques. En effet, Bampoky (2011) a précisé dans sa thèse portant sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal que « les facteurs structurels peuvent être regroupés en facteurs généraux (la diversité ou le nombre de produits offerts, la taille de l'entreprise, la nature de l'activité, la concurrence) ». En fait, ces facteurs peuvent faire la différence entre les organisations compte tenu des pratiques de calcul des coûts utilisées.

Nos entretiens montrent qu'une part des PME est représentée par des entreprises familiales dont la possession se fait par héritage et la plupart du temps les employés qui travaillent dans ces entreprises sont de la famille.

Le capital est détenu uniquement par la famille généralement ce sont un père et ses enfants ou des frères. Par conséquent le recrutement des employés ne se fait pas sur la base des compétences, mais il se fait sur la base des relations familiales. Il est généralement difficile de les convaincre par d'autres méthodes ou un autre esprit. Ces entreprises ne veulent pas le risque et n'admettent pas de dépenser leur argent dans des projets à risque. Ils ne font pas généralement ni de la recherche ni du développement. Dans ces entreprises, l'âge du dirigeant ainsi que son niveau d'éducation peuvent être des facteurs inhibiteurs au développement de ces entreprises.

Les décisions dans les PME familiales émanent généralement d'une seule personne qui est le propriétaire dirigeant. En effet, la culture et la formation des dirigeants peuvent expliquer l'utilisation ou non des méthodes de calcul des coûts.

Les méthodes de gestion utilisées dans les entreprises familiales sont simples et leur calcul des coûts se fait par une simple addition des différentes charges de la comptabilité générale. Toutes les tâches de la comptabilité se trouvent entre les mains d'une seule personne. En plus, il est difficile de trouver dans ces entreprises des logiciels développés ; le calcul des coûts se fait manuellement ou avec un tableau Excel. La notion d'un système de calcul des coûts n'existe pas dans ces entreprises.

Certaines autres PME que nous avons contactées, ont tendance à se doter des méthodes de calcul des coûts simples, généralement c'est la méthode du coût complet, étant donné le nombre réduit de produits, ainsi que le nombre restreint d'employés et de structures internes. En effet, l'application de cette méthode est simple lorsque le processus de fabrication de l'entreprise n'est pas complexe. De même, lorsque la gamme des produits n'est pas diversifiée, cette méthode peut donner une information « fiable » sur le coût, mais lorsque la gamme de produits est diversifiée, l'application de cette méthode peut être entachée d'une certaine subjectivité surtout dans l'identification des unités d'œuvre et dans le rattachement du coût des centres d'analyses sur les différents produits. On peut affirmer donc, que la diversité des produits peut être un facteur explicatif de l'utilisation des méthodes de calcul des coûts les plus développées.

La méthode ABC est envisagée parallèlement avec la méthode des sections homogènes lorsque l'organisation est complexe (entreprise de taille intermédiaire) et aussi lorsqu'il y a une multiplication des activités de l'entreprise comme c'est le cas pour les deux entreprises (SOPAL et CHAHIA). Par rapport à la concurrence ou de recherche de la compétitivité, les entreprises nationales sont dans une logique de recherche de meilleurs marchés, et sont dans un processus d'externalisation qui nécessite la mise en place des procédés de calcul des coûts plus fins. L'application de ces méthodes est suivie et renforcée par l'utilisation des logiciels qui facilitent leur application. En effet, ces entreprises utilisent des logiciels informatiques comme l'ERP. Dans ces entreprises, il y a une certaine décentralisation de certaines tâches. Chaque responsable fixe les objectifs de son service, les manières de les réaliser, les politiques de motivation, une fiche qui donne les critères d'embauche. Bien sûr ses actions seront approuvées par les dirigeants qui prennent la décision finale.

Les facteurs spécifiques sont : la culture et la position stratégique de l'entreprise, la technologie de l'information. En effet pour ce qui concerne la culture de l'entreprise, les PME dont les dirigeants ignorent le progrès technique ou ne sont pas intéressés par des techniques de production modernes ont tendance à mettre en place des techniques de gestion ou de production fortement utilisatrices de main-d'œuvre.

Dans les pays en développement et plus particulièrement en Tunisie, il est facile de trouver des entreprises de plus de 100 employés sans méthode de calcul des coûts ou avec des systèmes de calcul des coûts très embryonnaires.

D'une autre côté, la position stratégique d'une entreprise peut la maintenir dans une situation de continuité de l'exploitation lorsqu'elle bénéficie de la part de l'Etat, des collectivités publiques, des subventions d'exploitation ou d'investissement.

Sur le plan dynamique, les facteurs de contingence qui résultent de nos analyses exploratoires sont : le niveau de formation des employés, l'existence de contrôleurs de gestion, le niveau d'instrumentation de la gestion.

En prenant comme exemple le cas de l'entreprise SOPAL, le niveau de formation des employés et le niveau de formation des dirigeants peuvent maintenir une entreprise dans une dynamique d'apprentissage organisationnel (la personne partage son expérience avec les autres membres de l'organisation et au bénéfice de celle-ci). En effet, selon le manager de contrôle de gestion, l'utilisation de la vraie méthode ABC est difficile. La difficulté se manifeste surtout dans la détermination des inducteurs de coût. Ça n'empêche que le contrôleur de gestion a essayé depuis 2005 (date de son recrutement) d'appliquer l'ABC mais il a trouvé que ses inconvénients sont plus que ses avantages. Pour calculer le coût du produit, le contrôleur de gestion commence dès le départ par la distinction entre les activités primaires et de soutiens puis, il fait l'imputation du coût des activités de soutiens sur les activités primaires. Cependant, le problème est au niveau de la détermination de l'inducteur de coût le plus fiable pour l'imputation du coût des activités sur les produits.

Donc la solution pour lui c'est d'utiliser des clés de répartition connus et facile pour lui comme les compteurs divisionnaires et pour les charges d'amortissement, chaque machine est codée. Cela nous a montré que les systèmes de calcul des coûts les plus performants sont ceux qui sont mieux instrumentés et pour lesquels il existe des contrôleurs de gestion qualifiés et autonomes du point de vue de leur situation au sein de l'organisation.

L'utilisation des pratiques de comptabilité de gestion les plus fines et les plus formalisés permettraient à l'entreprise de maîtriser sa conduite et de maximiser sa valeur. C'est ainsi que certaines entreprises ont mis en œuvre la méthode ABC parallèlement avec la méthode des sections homogènes.

Il ressort de ses entretiens que les entreprises de tailles intermédiaires c'est-à-dire celles dont le nombre d'employés varie entre 300 et 500 personnes laissent apparaître plus de facteurs de contingence. Cela paraît évident dans la mesure où une grande entreprise possède en général de ressources matérielles et humaines plus que les plus petites. Des facteurs spécifiques au contexte Tunisien méritent d'être bien explicités.

Après avoir procédé à la description et à l'explication de l'existant, nous faisons la synthèse de l'instrumentation des pratiques de calcul des coûts.

1.2. Synthèse des pratiques de calcul des coûts

L'analyse exploratoire a montré qu'on peut classer les pratiques de calcul des coûts en trois catégories : des pratiques que nous considérons comme embryonnaires, des pratiques peu instrumentées, et des pratiques développées et instrumentées.

1.2.1. Pratiques embryonnaires

Il existe des entreprises qui n'ont ni des systèmes de calcul des coûts, ni de contrôle interne mais qui ont un minimum de contrôle organisationnel mis en œuvre par la direction générale pour s'assurer du bon déroulement et de l'exécution des tâches. En effet dans le 8^{ème} cas dont l'activité de l'entreprise est le conditionnement d'huile d'olive et végétal et le 4^{ème} cas dont l'activité est la fabrication des produits de peinture et le 6^{ème} cas dont l'activité de l'entreprise est la transformation de mousse et de matelas ressort, la direction générale fixe les prix en regardant les concurrents. En effet, les trois entreprises sont des entreprises familiales. elles n'ont pas un système de comptabilité analytique bien déterminé puisque dans la première calcule son coût de produit en utilisant une formule chimique faite par le technicien alors que pour la deuxième et la troisième, elles utilisent une méthode simple pour le calcul des coûts, car la majorité des charges sont relatives au coût d'achat des matières premières.

L'absence du système de calcul des coûts peut justifier l'absence d'outils informatiques. De même dans les trois cas il n'y a pas de complexité dans le processus de fabrication quoiqu'il existe une variété de produits. Encore l'absence de mécanismes de coordination intégrant la motivation des employés pour la réalisation des objectifs et le suivi des résultats. Ici, les trois entreprises poursuivent un objectif bien déterminé qui est le développement de leurs activités.

La direction générale organise des réunions périodiques de coordination, élabore des notes de service pour faire appliquer ses décisions. Etant donné le nombre limité d'opérations du fait de la taille et de l'activité de l'entreprise, l'entreprise fait une externalisation de la tenue de la comptabilité.

Pour les mécanismes de coordination, nous avons remarqué que les entreprises de petite taille comme l'entreprise du cas numéro 8 et dont l'activité est le conditionnement d'huile d'olive et végétal intègrent la motivation des employés pour la réalisation des objectifs et le suivi des résultats. Il s'agit là d'une supervision directe du directeur général dans la

mesure où à un certain seuil organisationnel, ce processus pourra se détacher de la direction générale pour constituer un service interne fonctionnel (Mintzberg, 1982).

L'entreprise poursuit un objectif bien déterminé sans la mise en place d'un plan stratégique. La concurrence est moins pressante ou bien que le directeur général la gère avec son intuition.

1.2.2. Pratiques peu instrumentées

Dans certains cas, l'entreprise fait l'effort d'une planification stratégique. Elle s'inscrit dans une dynamique de croissance de son activité, introduit une certaine diversification de ses produits. La structure interne devient plus étendue. Les mécanismes de coordination directe ne suffisent plus à suivre et à faire respecter certaines déclinaisons du plan stratégique. Un contrôle de gestion minimal du type financier est introduit pour la réalisation de la performance économique.

La comptabilité de gestion ne constitue pas un service autonome. Elle est généralement attachée à la direction générale et plus particulièrement au service financier. Les entreprises ne développent pas des mécanismes de suivi et de motivation à l'atteinte des résultats. Ils apparaissent également des manuels de procédure que l'entreprise élabore avec les consultants externes.

Une comptabilité analytique minimale est mise en place par le service financier qui exerce la fonction du calcul des coûts. L'élaboration budgétaire se limite au seul budget de trésorerie. Aussi les entreprises élaborent des tableaux de bord.

Les différents services produisent des rapports périodiques d'activité soumis à l'appréciation du directeur général et sur la base desquels des réunions de coordination sont convoquées.

L'instrumentation du contrôle de gestion va de la gestion budgétaire à l'application des instruments de pilotage comme les tableaux de bord, les rapports trimestriels d'activité, l'analyse des écarts. Nous avons trouvé ce type d'instruments dans les PME dont la taille variant entre 100 et 300 employés comme l'entretien numéro 2 dont l'activité de l'entreprise est la fabrication de médicaments à usage humain, l'entretien numéro 5 dont l'activité est la fabrication de mousse et de matelas ressort et l'entretien numéro 7 dont l'activité est la production de pâtes alimentaires et le couscous.

1.2.3. Pratiques développées et instrumentées

Les entreprises les plus grandes et surtout les entreprises indépendantes présentent de meilleures organisations internes de la gestion. On trouve des pratiques de comptabilité de gestion mieux élaborées et adaptées. En effet dans nos entretiens, on a trouvé que les entreprises utilisent à la fois la méthode des sections homogènes et la méthode ABC. En effet selon les interviewés l'utilisation de la vraie méthode ABC pose un problème surtout dans l'identification des inducteurs de coûts.

Les entreprises utilisent des tableaux de bords qui consistent en la déclinaison des objectifs stratégiques, ces derniers sont de management et opérationnel. L'atteinte des objectifs est déterminée à partir des indicateurs (de coût, qualité et délai). Il y a aussi la budgétisation (un budget commercial) qui fait des planifications. Les entreprises sont en extension, donc la budgétisation devient une nécessité.

En raison de la complexité de l'organisation tant au plan interne qu'au plan externe, l'apprentissage devient un élément nécessaire pour s'adapter à une situation évolutive en minimisant au maximum les risques, et en incitant les employés à s'aligner avec le plan stratégique de l'entreprise. En effet, pour que les employés fournissent le maximum d'efforts et se sentent impliqués dans leurs entreprises, ces dernières utilisent un système salarial fixe et variable suivant une évaluation (prime). En effet, cette dernière est fixée suivant la productivité puisque chaque service fixe ces objectifs. Par conséquent la prime est proportionnelle à la réalisation des objectifs fixés par chaque service.

Les critères de recrutement dans ces entreprises se font suivant une fiche de fonctions faite par le responsable du service (manager). Donc le responsable du service qui a besoin de recruter un personnel dans son service, élabore une fiche qui contient les différentes compétences exigées et les critères de recrutement et la présentait à la direction générale qui de son côté ordonne d'ouvrir un concours pour remplir le manque de personnel.

En d'autres termes, chaque service fait des prévisions et chacun d'eux fixent les moyens de supervisions (les indicateurs). La fixation des objectifs est une politique utilisée dès le commencement de l'activité de l'entreprise vue la culture du directeur général (ingénieur mécanique), et la diversification des produits. Les entreprises n'ont pas un service de contrôle interne, mais elle ressentit sa nécessité car elle est en état d'extension.

Dans une organisation complexe, la mise en œuvre des mécanismes d'apprentissage plus efficaces en matière d'informations et de communications se matérialise par une instrumentation des outils de calcul des coûts plus poussées. Le développement des outils de calcul des coûts qui se matérialise par l'utilisation en même temps de la méthode des sections

homogènes et la méthode ABC nécessite un développement des outils informatiques. En effet, les deux entreprises (SOPAL et CHAHIA) utilisent: logiciel ERP (X3), GMAO (gestion de maintenance assisté ordinateur). Les données quotidiennes sont intégrées. Cependant, pour les données stratégiques, le contrôleur de gestion connaît l'information à partir de la direction générale ou une autre personne (problème de communication).

Les échanges entre employés et dirigeants à travers des réunions de reporting et des réunions de conseil permettent un contrôle de gestion interactif basé sur le dialogue et l'échange des connaissances. De même, le développement des outils informatiques du type ERP facilite la communication, le traitement et la circulation de l'information.

Cependant, les facteurs de complexification de la gestion dans ces entreprises sont le problème de communication interne entre les différents services de l'entreprise car l'information ne circule pas facilement entre les services de l'entreprise, bien que les entreprises sont certifiées ISO (TAYOTA) et les outils de gestion sont assistés par ordinateurs (GPAO).

1.3. La perception de l'utilité de l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts.

Etant donné, le niveau intellectuel et la formation des répondants en matière d'instruments de calcul des coûts que ce soit dans les grandes entreprises (locales ou multinationales) ou dans les PME nationales, leur appréciation de l'utilité du calcul des coûts est évidente. Cependant l'appréciation de l'utilité des nouveaux instruments de calcul des coûts comme la méthode des sections homogènes et la méthode ABC ne veut pas dire son application automatique puisqu'il y a plusieurs facteurs qui peuvent empêcher sa mise en œuvre. En effet, l'un des inconvénients de cette méthode est qu'elle est coûteuse donc la taille de l'entreprise et son chiffre d'affaires font la différence.

Les PME et avec la conjoncture économique du pays n'ont pas les moyens surtout matérielles pour instaurer de nouvelles méthodes qui sont coûteuses puisqu'elles demandent aussi bien des investissements matériels qu'humaines en matière de formation des employés. Donc ils préfèrent généralement faire des calculs avec des méthodes plus faciles et plus adaptées à leur contexte.

La difficulté pour déterminer l'inducteur de coût, peut empêcher l'entreprise d'instaurer la méthode ABC. Le responsable peut commencer son calcul par l'identification

des activités puis à imputer les différentes charges aux activités pour déterminer le coût des différentes activités. Le problème se manifeste dans le rattachement le coût des activités aux différents produits. Donc elles vont se trouver obliger de ne pas utiliser la méthode ABC au vrai sens du terme mais de faire recours à d'autres solutions comme les clés de répartition.

Pour ces entreprises, nous avons remarqué une amélioration de la performance opérationnelle. En effet, l'utilisation des nouvelles pratiques de calcul des coûts entraîne d'une part l'amélioration de la performance de l'entreprise en matière d'amélioration de la qualité de production et de la réduction des délais de livraison. D'autre part, elle peut entraîner la minimisation des risques d'exploitation. Aussi, elle peut entraîner l'amélioration de la prise de décision. En ce qui concerne leur utilité stratégique, nous avons remarqué qu'il n'y a pas une discrimination entre les utilisations et les non-utilisateurs des nouvelles méthodes quant à leur perception de l'utilité stratégique des nouvelles méthodes.

Section 2 : Bilan de l'approche

L'étude qualitative constitue une étape déterminante dans l'étude de configuration des pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie. Les résultats de cette étude viennent renforcer les hypothèses de notre recherche. Ces résultats doivent faire l'objet d'une généralisation à travers un questionnaire destiné à un nombre plus grand d'entreprises.

Apparemment, les pratiques de la comptabilité analytique demeurent peu développées chez les PME comparativement aux entreprises les plus grandes. Les PME recourent à des manœuvres routinières et finissent par saisir l'utilité de ces outils sans être à même de les utiliser.

En guise de synthèse, il y a lieu de préciser que l'une des caractéristiques de fonctionnement des entreprises d'une économie en développement correspond à sa structure simple, souvent les décisions sont entre les mains d'une seule personne qui est le directeur général. Ces derniers n'apprécient pas beaucoup le changement surtout lorsqu'il est coûteux avec une génération des avantages à long terme. Par conséquent, malgré la formation et l'expérience que peut avoir l'employé, il n'arrive pas à changer l'avis de son directeur s'il n'est pas convaincu.

Une confiance absolue est parfois accordée aux instruments de calculs des coûts mis en œuvre par les acteurs comme les dirigeants dans l'organisation du fait de leur niveau de formation en comptabilité de gestion parfois moins élevé. Aussi, l'inacceptation et le pouvoir des dirigeants rendent le changement un peu difficile surtout lorsqu'ils n'admettent pas l'apport du raffinement des systèmes de calcul des coûts comparativement à leur coût.

Il ressort donc que les instruments et techniques de calcul des coûts sont utilisés lentement dans les PME en Tunisie.

Faire le bilan de l'approche qualitative revient à présenter les intérêts et les limites des études qualitatives et à dresser les perspectives d'une étude quantitative par questionnaire. En présentant les intérêts et les limites des entretiens qualitatifs. Ceci sera suivi de l'élaboration des questions générales de l'enquête quantitative. Ces questions rentrent dans les perspectives d'une généralisation statistique. Dans ce qui suit, nous voulons montrer les intérêts et les limites des entretiens en exposant les suggestions de l'étude exploratoire. Ensuite, nous allons élaborer des questions générales de l'enquête quantitative. Nous terminerons enfin avec la proposition des hypothèses à vérifier en vue de pouvoir généraliser les résultats de la phase exploratoire.

2.1. Intérêts et limites des entretiens

La difficulté de travailler avec un nombre restreint de cas se manifeste dans le fait que certains répondants peuvent, pour des raisons stratégiques ou par méfiance choisir de ne pas répondre à certaines questions. De même, ils peuvent aussi, pour se débarrasser vite de l'enquêteur, résumer la réponse ; ce qui peut rendre l'analyse difficile et incomplète.

Une étude quantitative plus large devient nécessaire pour comprendre et compléter les tendances déclinées par l'étude qualitative. L'étude quantitative permet aussi de déterminer les caractéristiques principales des styles de calcul des coûts ainsi que d'autres éléments nouveaux que peut révéler la recherche quantitative.

Cependant, certaines questions de notre guide d'entretien n'ont pas trouvé de réponses et ceci peut être dû à plusieurs raisons. Les entreprises interrogées sont des PME dont la plupart n'ont pas un système de calcul des coûts. Ceci, révèle d'un degré de culture et de connaissance un peu trop élevé pour les répondants. De même, nos questions de nature financière comme par exemple le résultat de l'exercice ainsi que le chiffre d'affaires n'ont pas été répondu par certaines entreprises puisque ce sont des informations confidentielles.

L'intérêt de l'étude qualitative est de comprendre les attentes d'une étude quantitative par questionnaire. Donc le questionnaire devrait aider d'une part à confirmer ou à infirmer les hypothèses de notre recherche formulées à partir de notre revue de la littérature et des entretiens.

2.2. Perspectives d'une étude quantitative par questionnaire

Les attentes d'une étude quantitative par questionnaire peuvent être structurées autour de savoir, quelles sont véritablement les caractéristiques des outils de calcul des coûts dans les PME en Tunisie ainsi que leurs contributions opérationnelles et stratégiques.

L'administration du questionnaire devrait permettre, comme méthodologie, de faire des analyses typologiques avec segmentation des populations, d'affiner la description et d'expliquer l'utilisation des outils de calcul des coûts.

A partir des entretiens exploratoires, on peut dégager un certain nombre de propositions. Ces propositions, si elles sont confirmées, permettent de caractériser les styles de comptabilité de gestion décrits. Les questions générales de l'étude confirmatoire sont construites et permettent d'étudier les hypothèses ou les propositions de départ.

Pour pallier aux insuffisances des études qualitatives, les hypothèses sont essentiellement traduites en des questions fines et faciles à répondre en vue d'obtenir un taux élevé de retour de questionnaire.

Les propositions qui ont découlé des entretiens exploratoires, si elles sont confirmées, permettent de catégoriser les styles des outils de calcul des coûts dans les PME en Tunisie. En effet, les questions générales de l'étude confirmatoire sont construites pour permettre d'étudier les hypothèses ou les propositions de départ. Les hypothèses sont ainsi traduites en des questions fines, fermées et faciles afin de pallier les insuffisances de l'étude qualitative et pour obtenir un taux élevé du retour du questionnaire. Les questions générales reprises d'une façon détaillée au niveau du questionnaire sont les suivantes:

- Quels sont les outils de calcul des coûts utilisés dans les entreprises en Tunisie ?
- Quels sont les facteurs de contingence des pratiques de calcul des coûts dans les entreprises en Tunisie ?
- Comment le calcul des coûts est-il pratiqué par les entreprises ?
- Comment et avec quels objectifs instaure-t-on des techniques de calcul des coûts dans les entreprises ?
- Quel est le niveau de développement des pratiques de calcul des coûts dans les entreprises ?
- Quel est le niveau d'utilité de l'utilisation des outils de calcul des coûts dans les PME en Tunisie ?

2.3. Les hypothèses à vérifier

Les propositions de départ qui découlent de l'étude qualitative permettront donc de constituer des hypothèses dans l'étape de généralisation statistique. En effet, nous distinguons les hypothèses liées à l'instrumentation des pratiques de calcul des coûts, de celles correspondant aux différents facteurs de contingences et de celles liées à leur contribution opérationnelle et stratégique.

Toutes les hypothèses formulées dans la partie théorique ont été confirmée par la phase exploratoire. Nous allons donc reformuler nos hypothèses selon notre revue de la littérature et notre enquête exploratoire.

Par rapport aux usages et pratiques de comptabilité de gestion, nous pourrions ainsi retenir, en guise de synthèse et sur la base des études exploratoires, réalisées les hypothèses ci-après:

Hypothèse 1 : La taille de l'organisation est positivement associée avec l'utilisation des instruments de calcul des coûts les plus développés.

Hypothèse 2: Les pratiques de calcul des coûts sont plus développées dans les entreprises qui utilisent les nouvelles technologies d'informations.

Hypothèse 3 : La proportion des charges indirectes est positivement associée avec l'utilisation des instruments de calcul des coûts les plus développés.

Hypothèse 4 : Les pratiques de calcul des coûts sont plus développées dans les entreprises dans lesquelles les produits sont diversifiés.

Hypothèse 5: Les pratiques de calcul des coûts sont plus développées dans les entreprises dont la structure est décentralisée.

Hypothèse 6 : Les pratiques de calcul des coûts sont plus développées dans les entreprises dans lesquelles les dirigeants ont une formation en gestion.

Hypothèse 7 : L'utilité opérationnelle de l'utilisation des instruments de calcul des coûts est perçue comme étant plus élevée par les entreprises qui utilisent les méthodes développées que par celles qui ne les utilisent pas.

Hypothèse 8 : L'utilité stratégique de l'utilisation des instruments de calcul des coûts est perçue comme étant plus élevée par les entreprises qui utilisent les méthodes développées que par celles qui ne les utilisent pas.

Les hypothèses ainsi formulées sur les pratiques et celles liées aux outils de calcul des coûts permettront, si elles sont vérifiées, de recenser les instruments de calcul des coûts utilisés dans les PME comparativement à ceux utilisés par les entreprises les plus grandes, de déterminer les facteurs structurels, organisationnels et individuels pouvant influencer l'utilisation des instruments de calcul des coûts en Tunisie et d'apprécier la contribution des instruments de calcul des coûts dans une économie en développement comme la Tunisie, et enfin, de faire des perspectives de développement.

Il est possible de faire, sur la base des études qualitatives, une typologie des pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie en faisant une comparaison avec les pratiques utilisées par les ETI. Ces hypothèses permettraient de cerner les caractéristiques du calcul des coûts dans les PME dans les pays en développement.

Cette typologie va faire l'objet d'analyse approfondie à la suite des études quantitatives exploratoires.

Conclusion

Au cours de ce chapitre, nous avons traité l'approche qualitative exploratoire. Nous avons présenté dans une première section les réalités du calcul des coûts. En effet, nous avons identifié, dans un premier paragraphe, les différents facteurs de contingence, dans un deuxième paragraphe, la synthèse des pratiques de calcul des coûts, et dans un troisième paragraphe, la perception de l'utilité de l'utilisation des pratiques de calcul des coûts.

Dans une deuxième section, nous avons présenté le bilan de l'approche c'est-à-dire, nous avons, identifiés les intérêts et les limites des entretiens et présenté les perspectives d'une étude quantitative par questionnaire.

La littérature ainsi que les entretiens auprès des PME en Tunisie, nous ont permis de formuler nos hypothèses de recherche.

CHAPITRE 5 : Organisation de l'étude Quantitative

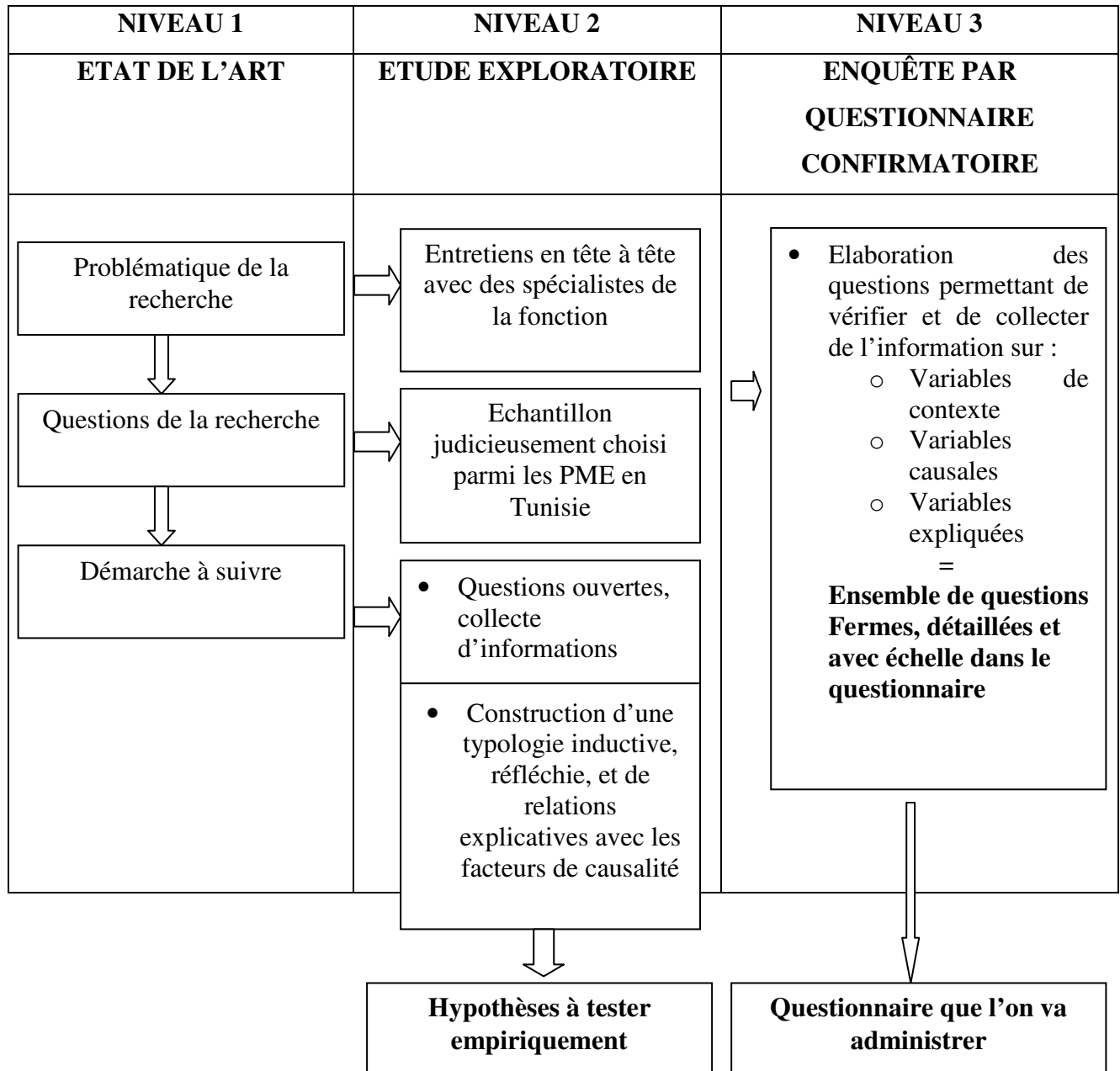
Introduction

Les difficultés d'organiser une recherche quantitative par questionnaire conduisent parfois les chercheurs à préférer les généralisations empiriques aux généralisations statistiques. Dans notre contexte de recherche, les difficultés que l'on peut rencontrer dans la réalisation de l'enquête quantitative sont liées à l'incertitude d'avoir un taux élevé de retour des questionnaires alors que pour tester empiriquement les hypothèses, on a besoin d'une taille relativement grande de l'échantillon.

En vue de pouvoir utiliser des logiciels d'analyse des données pour affiner les études typologiques avec segmentation des populations, nous envisageons, comme prévu en méthodologie, de procéder à des généralisations statistiques. Toutes les dispositions devraient être prises pour ne pas biaiser l'étude quantitative. Il convient ainsi de construire un canevas clair d'organisations de notre étude quantitative confirmatoire.

Avant de procéder à l'élaboration du questionnaire, nous envisageons de faire, dans un tableau récapitulatif, la synthèse de notre démarche globale. Le déroulement temporel de notre recherche respecte ainsi trois niveaux que nous détaillons dans le figure ci-après.

Figure 3: Synthèse de la démarche globale



Section 1 : Elaboration du questionnaire

L'élaboration du questionnaire nécessite la définition des objectifs de l'enquête. Ensuite, il convient de présenter les principes, que nous avons retenus pour élaborer le questionnaire quantitatif avant de montrer comment son contenu a été formalisé et de présenter les conditions et les mécanismes de son administration, c'est-à-dire la manière avec laquelle nous avons procédé pour collecter des données.

Ainsi, le questionnaire quantitatif pourrait être défini comme un ensemble de questions. En général fermes, posées à un nombre important de répondants.

1.1. Objectifs de l'enquête

L'enquête quantitative permet de vérifier les propositions de départ déclinées dans la phase qualitative et qui deviennent des hypothèses vérifiables. Aussi, elle vise à rechercher l'ensemble des éléments permettant de confirmer et d'enrichir les résultats préalablement obtenus en vue d'identifier la configuration réelle des pratiques de calcul des coûts en Tunisie, les styles mis en œuvre, les instruments employés, les facteurs de contingence liés à l'utilisation de ces outils ainsi que leurs utilités opérationnelles et stratégiques.

Les objectifs de l'enquête peuvent donc être classés en deux catégories : la première tend à vérifier les propositions de départ issues de la phase qualitative et qui deviennent des hypothèses vérifiables en vue de généraliser les constats. Alors que la deuxième tend à rechercher des éléments permettant de confirmer et d'enrichir les résultats préalablement dégagés au niveau de l'enquête qualitative afin d'identifier la configuration réelle du calcul des coûts dans les PME en Tunisie en la comparant avec les caractéristiques des ETI.

1.2. Principes d'élaboration du questionnaire

Nous avons construit le questionnaire en fonction des hypothèses à vérifier et des questions principales de la recherche présentées dans la partie méthodologique. En effet, pour pouvoir effectuer des tests statistiques valables, les hypothèses doivent être en parfaite adéquation avec les éléments constitutifs du questionnaire.

Le questionnaire ainsi constitué regroupe les questions générales. En vue de recueillir de façon exhaustive l'information auprès de la cible, ces questions sont traduites en des

questions fermées simples ou en des questions formulées sous forme d'échelle de likert et sous forme de questions à choix multiples.

Pour déterminer certains facteurs de contingence ou les types des instruments de calcul des coûts propres au contexte de la recherche, le questionnaire fait apparaître des questions semi-ouvertes qui permettent au répondant d'indiquer certaines caractéristiques du sujet ou du phénomène à étudier. Dans le questionnaire, nous avons trié et regroupé les questions par thème. Ces thèmes sont au nombre de cinq qui sont :

- Les caractéristiques de l'entreprise ;
- Culture, formation des employés, des dirigeants et existence de contrôleurs de gestion ;
- Les facteurs d'utilisation des instruments de calcul des coûts ;
- Les instruments d'analyse de la performance ;
- Organisations et rôles des outils de calcul des coûts ;

1.3. Le corps du questionnaire : Présentation et Commentaire

Nous présenterons pour chaque thème un tableau à l'intérieur duquel la question principale (Q.P) est décomposée en plusieurs questions spécifiques (Q.S) précises. Si plusieurs questions sont liées à un seul thème, nous présentons autant de tableaux qu'il y a de questions. De même, si une question est liée à plusieurs thèmes, nous envisageons de construire autant de tableaux qu'il y a de thèmes afin de concevoir des questions spécifiques.

Les questions que nous présentons ici représentent le contenu du questionnaire. Le questionnaire définitif est présenté en annexe. Les questions fermées du questionnaire définitif sont exprimées par un « oui » ou un « non ». Pour les questions à choix multiples, plusieurs réponses sont proposées d'avance à l'enquêté. Les questions en échelle de likert comportent des réponses au choix qui sont graduées en fonction du degré de perception par l'enquêté de l'importance et du rôle de la comptabilité de gestion.

Le découpage du questionnaire par thème et le regroupement des questions spécifiques en fonction des questions principales permettent également de faciliter l'analyse quantitative en utilisant le logiciel SPSS.

Chapitre 5 : Organisation de l'étude quantitative

Thème1: LES CARACTERISTIQUES DES ENTREPRISES

Q.P1	Quels sont les facteurs de contingence liés à l'organisation de l'entreprise ?
Q.S	<ul style="list-style-type: none">• êtes-vous une entreprise Tunisienne ou une entreprise étrangère (filiale ou non filiale) ?• si vous êtes une entreprise étrangère quelle est votre nationalité ?• Quel est l'effectif du personnel ?• Quelle est votre activité principale ? (agroalimentaire, textile et habillement, industrie chimique, industrie mécanique et métallurgique.)• Quelles sont la nationalité et la nature des propriétaires de l'entreprise ?• Avez-vous des succursales ? si oui, dans quelles régions ?

La question des facteurs de contingence est développée à travers deux thèmes différents, les questions liées au thème 1 permettent de recenser les facteurs de contingence liés à l'organisation de l'entreprise qui peuvent être des facteurs structurels et des facteurs dynamiques. En effet, l'étude quantitative devrait alors nous permettre de confirmer ou d'infirmer cette typologie.

Thème 2 : CULTURE, FORMATION DES EMPLOYES, DES DIRIGEANTS ET EXISTENCE DE CONTRÔLEURS DE GESTION

Q.P 2	Quels sont les facteurs de contingence des outils de calcul des coûts dans les entreprises en Tunisie ?
Q.S	<ul style="list-style-type: none">• Quel est le nombre :<ul style="list-style-type: none">- De vos cadres ?- De vos agents de maîtrise ?- De vos agents d'exécution ?• Quel est le niveau de formation de vos cadres au poste de responsabilité ?<ul style="list-style-type: none">- Elevé (moins Elevé niveau cadre) ?- Moins Elevé (niveau agent de maîtrise ou technicien) ?- Faible (niveau ouvrier) ?• Avez-vous des contrôleurs de gestion ?<ul style="list-style-type: none">- Au nombre de combien ?- De quel service dépendent-ils ?

	<ul style="list-style-type: none">• Avez-vous des logiciels conçus pour le calcul des coûts dans votre entreprise ?• Si oui, précisez la nature de l'outil informatique utilisé par votre entreprise.<ul style="list-style-type: none">- La comptabilité analytique est traitée manuellement- La comptabilité analytique est traitée par tableur (Excel)- Logiciel ERP (SAP,...).- L'entreprise est en train de négocier un logiciel.- Logiciel intégré comptabilité générale – comptabilité analytique- Logiciel spécifique à la comptabilité analytique
--	---

En plus de l'identification des facteurs de contingence qui permettent de comprendre les styles des pratiques de calcul des coûts des entreprises, il est important de recenser les facteurs d'utilisation des pratiques de calcul des coûts.

Thème3 : LES FACTEURS D'UTILISATIONS DES INSTRUMENTS DE CALCUL DES COÛTS

Q.P 3	Comment sont utilisés les outils de calcul des coûts en Tunisie ?
Q.S	<ul style="list-style-type: none">• En général, qu'est ce qui vous pousse à vouloir mettre en place une technique de calcul des coûts ?<ul style="list-style-type: none">- Un problème de gestion ?- Copier les meilleures pratiques du pays ou internationales ?- L'appartenance à un groupe ?- Autres facteurs ? (à préciser)• L'idée d'implanter une technique de gestion (quand c'est le cas) vient-elle :<ul style="list-style-type: none">- Des dirigeants ?- Des associés ?- Des employés formés à l'étranger ?- Des employés formés localement ?- Des organismes professionnels ? lesquels ?- Autres ?

Q.P 4	Comment et dans quels objectifs instaure-t-on des techniques de calcul des coûts dans les entreprises ?
Q.S	<ul style="list-style-type: none">• Avec l'aide de qui les techniques sont-elles installées ?<ul style="list-style-type: none">- Les consultants externes seuls ?- Les cadres de l'entreprise en internes seuls ?- Avec les consultants externes et les cadres internes ?- Autres ? (à préciser)• L'adoption des outils ou techniques de calcul des coûts demande-t-elle des exigences en matière de formation ?• Le processus de production dans les entreprises est-il complexe ?• Les responsables internes de l'entreprise participent-ils au processus de calcul des coûts ?• En cas de non-participation, pouvez-vous nous citer les raisons pour lesquelles les acteurs seraient-ils adverses à la pratique de calcul des coûts ?

La mission du calcul des coûts consiste essentiellement à la contribution active au pilotage de l'organisation en vue d'améliorer la performance économique, il est important de savoir comment il est pratiqué et comment les différents acteurs se l'approprient. Les réponses, dans le questionnaire, sont soit proposée (l'enquêté doit choisir), soit limitées et c'est le cas où l'on demande à l'enquêté de citer certaines caractéristiques.

Thème 4 : LES INSTRUMENTS D'ANALYSE ET MAITRISE DE LA PERFORMANCE

Le questionnaire s'intéresse aussi aux outils de contrôle de gestion outre que le calcul des coûts, c'est-à-dire l'ensemble des méthodes et instruments employés pour analyser et maîtriser la performance. En effet, les instruments de mesure et de maîtrise de la performance sont les mécanismes de calcul et de gestion des coûts, et tous les instruments visant à optimiser la performance.

Qu'ils soient comptables ou développés par d'autres disciplines de la gestion, il peut s'agir des pratiques de comptabilité de gestion ou d'autres modes de calcul que le questionnaire va s'employer à faire ressortir. Selon Bampoki (2011), le contrôle de gestion agit sur les processus internes en vue de rendre la gestion efficace et efficiente, aussi il aide à l'amélioration des méthodes propres à chaque processus.

Q.P 5	Quelles sont les méthodes de calcul des coûts utilisées par les entreprises ?
Q.S	<ul style="list-style-type: none">• Avez-vous des instruments de calcul des coûts ?• Si oui, précisez la pratique de calcul des coûts utilisée:<ul style="list-style-type: none">- coûts complets ?- coûts complets avec imputation rationnelle des frais fixes ?- sections homogènes ?- Unité de Valeurs Ajoutée ?- ABC ?- Time-Driven ABC ?• Qui calcule les coûts pour l'entreprise de manière générale ?

Q.P 6	Quel est le niveau de développement du calcul des coûts dans les entreprises ?
Q.S	<ul style="list-style-type: none">• Avez-vous un service de comptabilité de gestion ?• Avez-vous des centres d'analyses ? combien ?

Q.P 7	Comment assure-t-on la performance dans les entreprises ?
Q.S	<ul style="list-style-type: none">• Avez-vous un dispositif de calcul d'écarts entre prévisions et réalisations ?• A quels moments de l'exercice le calcul d'écart est-il réalisé ?• Dans quels objectifs ?• Y a-t-il une gestion prévisionnelle ?• Quelles sont les différentes phases de la gestion prévisionnelle ?• Avez-vous des procédures spécifiques d'investissement ?• Si oui, pouvez-vous nous résumer les phases principales de vos procédures d'investissement ?

Les questions du thème 4 portent sur la mesure et la maîtrise de la performance. En effet, les entretiens nous ont montré que les styles de contrôle de gestion dans les PME restent souterrains, c'est pour cette raison que nous avons construit des questions permettant de mieux comprendre et analyser la réalité.

Thème 5 : ORGANISATION ET RÔLE DES OUTILS DE CALCUL DES COUTS.

Ce thème permet de mettre en relief la structure des pratiques de calcul des coûts dans les organisations en Tunisie, ainsi que la perception de leur importance par les différentes organisations. Dans l'organisation de la comptabilité de gestion, nous nous intéressons aussi

à ses acteurs. En outre, la connaissance des idéaux types relatifs au contexte d'étude permet de pouvoir faire des perspectives.

La perception par les dirigeants de l'importance du calcul des coûts et plus généralement de la comptabilité analytique ainsi que la compréhension de son rôle, apparaissent aussi bien pour les entreprises qui utilisent les nouvelles méthodes de calcul des coûts que par les entreprises qui utilisent des méthodes élémentaires simples pour le calcul des coûts. Cependant, la centralisation de l'activité ainsi que de la décision entre les mains d'une seule personne est un facteur inhibiteur pour le changement.

Dans les économies qui se construisent comme c'est le cas ici, l'application des modèles de calcul des coûts et de contrôle de gestion est confrontée à des obstacles structurels et des obstacles culturels avec surtout l'absence quasi totale des outils efficaces de communication entre les différents organes de l'organisation.

Q.P 8	Comment sont utilisés les outils de calcul des coûts par les entreprises ?
Q.S	<ul style="list-style-type: none">• Quelle est la structure interne qui abrite le calcul des coûts dans votre entreprise ?• Qui exerce le calcul des coûts ?• Dans votre entreprise, quelles sont les tâches du contrôleur de gestion ?• Quels sont les agents qui participent au processus d'élaboration stratégique ?• Le directeur général prend-il seule sa décision ?

Q.P 9	Les entreprises Tunisiennes perçoivent-elles toute l'importance au calcul des coûts
Q.S	<ul style="list-style-type: none">• Le calcul des coûts permet de mesurer et de maîtriser la performance et de déployer la stratégie (Réponses : pas du tout d'accord, pas d'accord, je ne sais pas, d'accord, tout à fait d'accord).• Le calcul des coûts permet à l'entreprise de minimiser ses risques d'exploitation (réponses : pas du tout d'accord, pas d'accord, je ne sais pas, d'accord, tout à fait d'accord)• Le calcul des coûts est un outil d'aide à la prise de décision (réponses : pas du tout d'accord, pas d'accord, je ne sais pas, d'accord, tout à fait d'accord)• Le calcul des coûts est un moyen de coordination des comportements des acteurs vers la réalisation des objectifs stratégiques (réponses : pas du tout d'accord, pas d'accord, je ne sais pas, d'accord, tout à fait d'accord)

Section 2 : Administration du questionnaire

A partir des données de l'Agence de Promotion de l'Industrie et de l'Innovation (APII), les entreprises sont sélectionnées au hasard dans les 4 domaines d'activité qui composent la majeure partie du tissu industriel en Tunisie.

2.1. La cible de l'enquête dans l'entreprise

Afin d'éviter les risques liés à l'incompréhension des questions par l'enquêté et à la qualité des réponses, la cible de l'enquête doit être précise et compatible avec l'objet et les objectifs de l'enquête. La cible principale de l'enquête est le responsable de la comptabilité de gestion de l'entreprise. On pourrait cependant envisager d'autres cibles pour plusieurs raisons.

En effet, dans certaines entreprises, le calcul des coûts est une fonction incluse dans le service administratif et financier. Le chef du service administratif et financier peut être la personne indiquée pour permettre de comprendre la configuration du calcul des coûts dans son organisation. Alors que, dans les entreprises où le calcul des coûts est érigé dans un service autonome de comptabilité de gestion, la cible de l'enquête est le responsable de la comptabilité de gestion. Cependant, pour les entreprises dans lesquels où les dirigeants font de la supervision directe, notre interlocuteur est le dirigeant lui-même. Il s'agit là d'entreprises de très petite taille.

Il convient alors de se poser la question : comment parviendrait-on a priori à connaître et à retrouver la cible de l'enquête ?

La recherche exploratoire a constitué en partie pour nous une pré-enquête quantitative. Elle a permis de synthétiser les styles des outils de calcul des coûts et de classer les entreprises par caractéristiques organisationnelles qui nous aiderons dans certaines mesures à identifier la cible. Ensuite, nous rappelons que notre choix de la Tunisie comme terrain de la recherche est lié en premier lieu à notre volonté de participer au développement de notre pays et dans un deuxième lieu est lié à la proximité culturelle que nous avons avec les entreprises puisque nous connaissons le fonctionnement de beaucoup d'entreprises à travers notre mémoire de master.

Aussi, avant de commencer l'enquête proprement dite, une lettre est envoyée au directeur de l'entreprise pour lui identifier les raisons de l'enquête ainsi que la cible de l'enquête. Au moment de l'enquête lorsqu'on s'est aperçu que les réponses recueillies ne sont pas conformes, nous avons envisagé de rencontrer le dirigeant principal pour recadrer l'enquête.

2.2. Organisation et réalisation de l'enquête

L'enquête a été réalisée en trois étapes : la première consiste à faire un pré-test qui a consisté à administrer le questionnaire sur un nombre très restreint de personnes en vue d'apporter les modifications nécessaires, et réaliser l'administration du questionnaire.

La deuxième étape a consisté ainsi à distribuer le questionnaire dans les entreprises industrielles sélectionnées au hasard en fonction des sous-secteurs d'activités qui composent le terrain de la recherche.

La troisième étape a consisté en un pré-analyse statistique. En effet, nous avons constitué en fonction des activités des entreprises et le nombre final d'entreprises retenues, des strates plus ou moins équilibrées nous ayant permis de systématiser, et de pouvoir généraliser les analyses typologiques réalisées.

Enfin les réponses aux questionnaires administrés sont traitées à l'aide du logiciel « SPSS », notre logiciel de choix pour l'analyse des données. Le logiciel nous permet de faire des tris à plat et des tris croisés. En effet, les tris à plat correspondent à un décompte des réponses qui donne les fréquences absolues (nombre de réponses) et relatives (pourcentages sur le nombre de répondants) par modalités. Les tris croisés, quant à eux, consistent à mettre en corrélation les réponses à deux ou plus de deux questions.

2.3. Présentation de l'échantillon

Pour choisir notre échantillon, nous nous sommes basées sur l'Agence de Promotion de l'Industrie et de l'Innovation (APII). Une base de 630 entreprises industrielles qui disposent de plus de 10 salariés mais n'excèdent pas 500 personnes a été choisie au hasard dans les 4 domaines d'activité : textiles et habillements, agroalimentaire, mécanique et métallurgique, chimique.

Les difficultés constatées dans le retour des questionnaires nous ont conduits à faire 3 relances par e-mails, d'envoyer le questionnaire par voie postale et de visiter les entreprises de porte à porte. Malgré tous les efforts fournis pour améliorer notre retour du questionnaire, nous n'avons pu collecter que 70 entreprises ayant rempli pour l'essentiel correctement le questionnaire.

Si les entreprises sont pour l'essentiel disséminées dans la région de Tunis qui joue le rôle important et capital au bien sur le plan économique que celui administratif et politique, néanmoins, il y a un nombre assez important d'entreprises qui sont implantées dans les autres régions de la Tunisie. Cela dénote les difficultés d'organisation pratiques de notre recherche quantitative.

En résumé, la stratification de l'échantillon obéit à un certain nombre de critères utilisés pour faire la typologie des entreprises dans le chapitre 2. Ces critères sont : la nature des activités qui composent le secteur industriel et la taille des entreprises comprises entre 10 et 500 personnes.

Nous nous sommes concentrés surtout aux activités qui représentent la majeure partie du tissu industriel Tunisien. En effet, dans un premier temps nous avons trouvé que les industries textiles et habillement représentent 33,3% dont la plupart sont totalement exportatrices (83,3%). Dans un deuxième temps, les industries agroalimentaires représentent 18,3% dont la majeure partie (81,3%) est des entreprises autres que totalement exportatrice. Dans un troisième temps, il y a les industries métalliques et métallurgiques qui représentent 10,9% dont 70,2% des entreprises sont autres que totalement exportatrices. Puis il y a les industries chimiques qui représentent 9,3% dont 75,9% des entreprises sont autre que totalement exportatrices. Les industries des matériaux de construction céramique et verre représentent 7,8% dont 94,8% des entreprises sont autres que totalement exportatrices. Les industries électriques, électroniques, et de l'électroménager représentent 6,5% dont 65% des entreprises sont totalement exportatrices. Les industries diverses représentent 5,4% dont 76,8% de entreprises sont autre que totalement exportatrices. Les industries du cuir et de la chaussure représentent 5% dont 76,8% des entreprises sont autre que totalement exportatrices. Enfin les industries du bois, du liège et de l'ameublement représentent 3,5% dont 84,9% des entreprises sont autre que totalement exportatrices. C'est pour cette raison que nous avons limité notre échantillon aux activités qui représentent la majeure partie du tissu industriel Tunisien.

Le tableau récapitulatif ci-dessous montre la façon dont les 630 entreprises constituant l'échantillon final des envois de questionnaire sont réparties entre les différentes strates constituées.

Tableau 19: Le choix de l'échantillon

Secteur d'activité	Branches d'activités	La taille des entreprises				Total
		10-100	100-200	200-300	300-500	
Activité textiles et habillement	<ul style="list-style-type: none"> Filature Tissage Finissage Bonneterie Confection à chaîne 	70	83	50	40	243
Activité agro-alimentaire	<ul style="list-style-type: none"> Huiles et corps gras Lait et dérivés Industries du poisson Industries des viandes Industries des boissons 	30	63	41	20	154
Activité mécanique et métallurgique	<ul style="list-style-type: none"> Sidérurgie Fabrication de tubes Transformation d'acier Construction de métallique et quincaillerie Industries automobiles 	53	40	23	14	130
Activité chimique	<ul style="list-style-type: none"> Industries chimiques de bases Industries pharmaceutiques Industries du plastique Raffinage de pétrole 	20	44	23	16	103
Totaux		173(a)	230(b)	137(c)	90(d)	630
		(a)+(b)+(c)= 630= échantillon des envois				

Ce tableau montre que le questionnaire a été distribué à un nombre très important d'entreprises dont l'effectif est compris entre 10 et 300 personnes (540) comparativement aux autres dont l'effectif est compris entre 300 et 500 personnes (90). En effet le questionnaire a été envoyé, à 173 PME dont l'effectif est compris entre 10 et 100 personnes, à 230 PME dont la taille est comprise entre 100 et 200 personnes, à 137 PME dont la taille est comprise entre 200 et 300 personnes et à 90 dont l'effectif est compris entre 300 et 500 personnes.

Cette distinction entre ces deux types d'entreprises (PME et les entreprises de tailles intermédiaires) est nécessaire pour faire des comparaisons entre les caractéristiques managériales entre ces deux groupes d'entreprises.

Nous allons présenter et expliquer l'échantillon de retour retenu au début du chapitre 6 avant d'aborder les études statistiques proprement dites. De même, outre le critère taille de

l'entreprise qui caractérise notre choix de l'échantillon, nous avons un autre critère caractérisant notre échantillon qui est la nature de l'activité de l'entreprise. Nous avons limité notre distribution du questionnaire aux entreprises opérant dans 4 domaines d'activité les plus représentatifs du tissu industriel Tunisien. En effet ces activités sont : le textile et l'habillement, l'agro-alimentaires, mécanique et métallurgique, et l'activité chimique.

Conclusion

Au cours de ce chapitre, nous avons présenté l'organisation de l'étude quantitative. En effet, dans la première section qui a traité la manière d'élaboration du questionnaire, nous avons présenté dans un premier paragraphe, les objectifs de l'enquête, dans un deuxième paragraphe, nous avons présenté les principes d'élaboration du questionnaire et dans un troisième paragraphe, nous avons présenté le corps du questionnaire.

Nous avons également mis l'accent dans une deuxième section sur l'administration du questionnaire. En effet, nous avons commencé par l'identification de la cible de l'enquête, pour par la suite, nous avons passé à l'organisation et à la réalisation de l'enquête. Enfin, nous avons terminé par la présentation de l'échantillon.

CHAPITRE 6 :
Enseignements de l'étude quantitative

Introduction

Le questionnaire construit à l'aide des questions générales définies dans le chapitre 5, a fait l'objet d'un pré-test, avant son administration sur un échantillon global de 630 entreprises industrielles dans les 4 domaines d'activité qui constituent la majeure partie du tissu industriel Tunisien (activité textile et habillement, activité agroalimentaire, activité mécanique et métallurgique et activité chimique), et dont le nombre d'employés est compris entre 10 et 500 personnes. Ce qui nous a permis de façon très significative de généraliser les constats faits dans la phase d'entretiens qualitatifs. En faisant quelques comparaisons avec les contextes socio-économiques similaires, nos conclusions permettraient d'avoir une compréhension claire des spécificités des pratiques de calcul des coûts dans les pays en développement, plus précisément les pays d'Afrique du nord ainsi que les pays des autres continents qui auraient une structure et une dimension économiques et sociales analogues.

Il y a lieu ici, de revenir sur l'échantillonnage pour faire la synthèse des réponses obtenues de l'administration du questionnaire. Nous reprecisons là qu'afin d'asseoir les tests statistiques de significativité, il s'avère impératif que l'on puisse respecter, quant à l'échantillon la loi d'un grand nombre.

Après avoir distribué le questionnaire de façon la plus large possible sur l'ensemble des activités qui composent le secteur industriel, ceux retournés et jugés valables pour les traitements statistiques sont au nombre de 70.

La vérification des hypothèses, nous a conduits à faire quatre types d'exercices: le dépouillement et les analyses statistiques de synthèse permettant de déterminer les facteurs de contingence et de construire les idéaux types en matière de calcul des coûts, la validation empirique des hypothèses par des tests de significativité, les analyses typologiques et comparatives avec segmentation des populations permettant de généraliser les résultats et d'élaborer des perspectives.

Avant d'entrer au cœur des études statistiques, nous faisons par les tableaux présentés en annexe 4.1 et en annexe 4.2, une présentation de synthèse de la répartition de 70 entreprises ayant constitué la base finale de l'enquête, respectivement sur la base de la nature d'activité et sur la base de la taille.

En regardant le nombre de questionnaires retournés par types d'entreprises, on pourrait se demander si les 70 réponses représentent effectivement la population globale ou si elles peuvent permettre de généraliser les constats. Ceci a été notre préoccupation lorsque nous lançons et collections les questionnaires. Le but poursuivi en allant chercher un échantillon

complémentaire était de disposer d'un échantillon qui couvre le tissu industriel des entreprises en Tunisie. Nous avons ainsi consenti beaucoup d'efforts pour collecter les questionnaires.

Le déséquilibre constaté entre les strates au niveau des retours des questionnaires peut être expliqué par un déséquilibre dans les activités constituant le tissu industriel. En effet, le textile et habillement ainsi que l'agroalimentaire représentent ensemble 51% du tissu industriel alors que les 7 autres activités représentent 49%. C'est pour cette raison que nous avons limité notre échantillon aux 4 activités qui représentent la majeure partie du tissu industriel Tunisien. Aussi, nous pouvons expliquer ce déséquilibre par les difficultés rencontrées dans la collecte des questionnaires.

Nous structurons ce chapitre en trois points : L'analyse des réponses au questionnaire (section 1), l'analyse statistique des résultats (section 2) et la présentation des apports de l'étude quantitative et les perspectives (section 3).

Section 1: Analyse des réponses au questionnaire

Dans le cadre de cette section, nous présentons dans un premier paragraphe, le taux de réponse au questionnaire en le comparant avec les taux trouvés dans d'autres études. Dans un deuxième paragraphe, nous exposons les caractéristiques des répondants, c'est à dire leurs statuts ainsi que leurs natures de formation. Enfin, dans un troisième paragraphe, nous allons présenter les caractéristiques des entreprises de l'échantillon.

1.1. Taux de réponse

Le questionnaire a été envoyé à 630 entreprises industrielles exerçant l'une des activités les plus représentatives du tissu industriel Tunisien (activité textile et habillement, activité agroalimentaire, activité chimique, et activité mécanique et métallurgique) et dont la taille varie entre 10 et 500 personnes qui seront réparties en PME dont l'effectif est compris entre 10 et 300 personnes et les entreprises de tailles intermédiaires dont l'effectif est compris entre 300 et 500 personnes.

Malgré les efforts que nous avons fait pour la collecte des données : 3 relances par mail, contact direct de porte à porte et des envoies par poste, nous n'avons reçu que 75 réponses dont 70 réponses sont exploitables fournissant un taux de 11%. Ce taux de réponse paraît faible par rapport aux taux trouvés par d'autres chercheurs ayant mené leurs études dans d'autres pays du monde et notamment Gosselin (1997) qui a trouvé un taux de réponse de 39% au Canada, Bescos et al. (2001) qui ont trouvé des taux de réponses de 21,2% au Canada et de 27,7% au Japon. Ces taux trouvés incluent aussi bien les PME que les grandes entreprises et mieux encore ce sont les grandes entreprises qui sont concernées généralement par la comptabilité de gestion ou le contrôle de gestion. Cependant, l'étude de Ngongang (2010) a contacté 144 PMI camerounaises dont l'effectif est compris entre 5 et 100 personnes, mais 86 ont répondu. L'étude de Nobre (2001) pour les PME françaises a contacté 86 entreprises en face à face.

Bampoky (2011), dans sa thèse de doctorat, qui traite les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal a trouvé un taux de réponse de 42% sur un échantillon de 310 entreprises dont 130 ont répondu. Cet auteur a retenu un échantillon composé de firmes multinationales, des entreprises privées familiales ou non, et des entreprises publiques et parapubliques.

Les différences entre notre taux de réponses et les taux de réponses trouvés dans d'autres recherches peuvent être expliqués par différents facteurs. En effet, notre questionnaire est adressé pour la majorité aux PME, et ces dernières peuvent ne pas être habituées à ce type de questionnaire qui porte sur les outils de comptabilité de gestion et plus spécifiquement sur les méthodes de calcul des coûts comme les grandes entreprises.

Le deuxième facteur qui peut expliquer le faible taux de retour est la situation économique de notre pays, puisqu'il y a des PME qui sont en cessation d'activité, ou dans une situation financière difficile. De même nous avons limité notre échantillon à 4 domaines d'activité qui représentent la majeure partie du tissu industriel Tunisien. Mieux encore nous pensons que la différence au niveau du taux de retour peut être due encore à la différence dans l'échantillon d'envoi puisque c'est très différent entre avoir contacté 144 entreprises et d'avoir contacté 630. Et par conséquent, c'est l'échantillon de base qui peut expliquer cette différence.

Les tableaux 4.1, 4.2, 4.3 et 4.4 présentés en annexe 4 nous montrent le retour du questionnaire aussi bien par activités que par taille des entreprises puisque nous avons catégorisé les entreprises selon leur effectif (compris entre 10 et 500).

Par rapport à la population des entreprises, l'échantillon présente une surreprésentation des ETI. Dans la population nationale, les PME de 10 à 100 salariés représentent 27,46% (25,71% dans l'échantillon), celles de 100 à 200 représentent 36,5% (30%), celles de 200 à 300 représentent 21,74% (25,71% dans l'échantillon), alors que celles de 300 à 500 représentent 14,28% (18,57% dans l'échantillon).

En comparant nos résultats avec les travaux de Nobre (2001), nous n'avons pas trouvé de différences, puisqu'il a trouvé le même résultat. En effet, il a trouvé que son échantillon présente une surreprésentation des PME de grande taille. En effet, dans la population nationale, les PME de 50 à 200 salariés représentent 85 % (65 % dans l'échantillon) et celles de plus de 200 salariés 15 % (35 % dans l'échantillon).

La forte présence des entreprises de tailles intermédiaires peut être expliquée par notre première hypothèse de recherche qui relie la taille de l'organisation avec l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts. Cependant, les autres entreprises n'ont pas de méthodes bien définies de calcul des coûts ou leurs méthodes sont simples.

1.2. Les caractéristiques des répondants

Nous avons étudié deux caractéristiques qui sont le statut professionnel du répondant et la nature de sa formation.

1.2.1. Le statut professionnel

Une question ouverte a été fournie pour connaître le statut professionnel des répondants. Nous avons attendu toutes les réponses pour connaître les différents statuts professionnels, que nous avons regroupés par catégorie. Le tableau présenté en annexe 4.5 résume les fréquences et les pourcentages des différents statuts professionnels des répondants.

Au niveau de la lettre du questionnaire, nous avons mentionné que le responsable concerné c'est le responsable de la comptabilité analytique mais étant donné que notre destination est les PME nous nous sommes rendu compte que la plupart des entreprises n'ont pas un service de comptabilité analytique détaché de la direction générale. Ce problème se pose pour les grandes entreprises que dire des PME. Pour cette raison nous avons élargi notre destination à n'importe quel statut professionnel, le plus important que nous trouverons des réponses à nos questions. En effet, nous avons trouvé que 42,68% des répondants sont managers ou gérants, 34,28% des répondants sont des directeurs financiers et administratifs. Alors que les responsables de la comptabilité de gestion représentent 22,85%. Ces résultats peuvent être expliqués par la structure simple des PME qui est généralement centralisée entre les mains du directeur général.

1.2.2. La nature de la formation des répondants

Comme c'est le cas pour le statut professionnel, une question ouverte a été posée dans le questionnaire pour connaître la nature de la formation des répondants.

Les résultats donnés en annexe 4.6 montrent que plus de 80% des répondants ont un très bon niveau (une maîtrise ou un troisième cycle en comptabilité ou en gestion), c'est-à-dire que la majorité des répondants ont une formation supérieure en comptabilité de gestion. Les techniciens en comptabilité ou en gestion ont une formation en comptabilité de gestion sans compter l'expérience acquise au cours des années.

Compte tenu du niveau d'étude, de la nature de la formation et des différents statuts professionnels des répondants, la fiabilité des réponses données ne peut pas être remise en cause.

Ngongang (2010), dans son étude auprès de 86 PME camerounaises dont l'effectif est compris entre 5 et 100 salariés a distingué entre deux caractéristiques qui sont : le type de formation des dirigeants qui peut être en économie, en droit, en gestion, ou en littérature et le niveau de formation qui peut être primaire, secondaire, supérieur. En effet, concernant le niveau de formation des dirigeants, parmi les entreprises qui appliquent la méthode des coûts complets 57,90 % ont un niveau de formation universitaire et 14,03 % ont un niveau de formation du primaire. Alors que parmi celles qui n'appliquent pas cette méthode 48,27 % ont un niveau de formation du supérieur et 24,14 % un niveau du secondaire.

De même, Bampoky (2011) a trouvé dans sa thèse que la nature de formation des dirigeants peut être un facteur explicatif de l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts.

1.3. Les caractéristiques des entreprises de l'échantillon

L'hétérogénéité des PME entraîne des problèmes dans leur définition. En effet, il faut reconnaître au départ que les PME ne sont pas une miniature des grandes entreprises. Selon Julien (1988), une PME ne peut pas être considérée comme un simple modèle réduit d'un archétype d'entreprises. Toutefois, il n'existe pas une définition unique mais plusieurs typologies ont été conçues par différents chercheurs afin de trouver des ressemblances communes. Les critères retenus diffèrent selon les textes législatifs ou réglementaires instituant des dispositifs d'aide à la direction des PME.

Les critères retenus pour identifier une PME diffèrent d'un pays à l'autre à cause de la non-conformité de la taille de l'économie à l'échelle internationale. Par exemple les auteurs tels que : Nobre, 2001 et Abi Azar, 2005 dans leur étude ont retenu des critères quantitatifs (nombre d'employés et chiffre d'affaires) et des critères qualitatifs (la dépendance des entreprises et le secteur d'activité).

Selon Abi Azar (2005), Au Liban, il n'y a pas une définition claire du PME c'est pourquoi elle s'est référée à la définition de Julien (1988), selon laquelle la petite et moyenne entreprise « est avant tout une entreprise juridiquement, sinon financièrement indépendante, opérant dans des secteurs primaires, manufacturiers ou des services, et dont les fonctions de responsabilités incombent le plus souvent à une personne en général seul propriétaire du capital ».

Les principales variables retenues pour décrire l'échantillon des entreprises sont : la taille (déterminée à partir de l'effectif et du chiffre d'affaires), le secteur d'activité, et le degré d'indépendance.

1.3.1. La taille des entreprises

Les PME se distinguent par leur taille modeste. Les études antérieures se sont basées sur des données quantitatives comme le nombre d'employés et le chiffre d'affaires afin d'identifier les PME. En effet, des études telles que celles de Bescos (1991) ; Ravignon (1998), se sont concentrés sur les très petites entreprises qui ont moins de 50 salariés.

Ngongang (2010) a mis l'accent sur l'identification des pratiques de calcul des coûts dans les PMI Camerounaises à partir d'un échantillon composé de 86 entreprises dont la taille varie entre 5 et 100 salariés. Cependant l'étude de Nobre (2001) a retenu un intervalle pour les PME allant de 50 à 500 salariés.

Dans notre thèse, nous avons choisis de distinguer entre 4 catégories d'entreprises différentes, selon leur nombre d'employés pour essayer d'identifier les caractéristiques de chaque catégorie et d'identifier les facteurs de contingence qui font la différence :

- La première catégorie : englobe les PME de très petite taille dont d'effectif est compris entre 10 et 100 salariés ;
- La deuxième : englobe les PME dont l'effectif est compris entre 100 et 200 salariés ;
- La troisième : englobe les PME dont l'effectif est compris entre 200 et 300 salariés ;
- La quatrième : ce sont des entreprises de tailles intermédiaires dont l'effectif est compris entre 300 et 500 salariés.

Bien que selon les définitions précédemment citées dans les chapitres précédents, qui définissent les PME en Tunisie, comme étant l'entreprise qui a une taille maximale de 300 personnes et dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas les 300000d. Nous avons élargi notre échantillon au plus grand c'est-à-dire les entreprises qui ont un effectif compris entre 300 et 500 personnes afin de pouvoir comparer les résultats trouvés chez les PME et les entreprises de tailles intermédiaires et ceci pour déterminer les caractéristiques des PME en matière de pratiques de calcul des coûts ainsi que la place des nouvelles méthodes comme la méthode des

sections homogènes et la méthode ABC dans les PME en Tunisie. Et mieux encore de dégager les ressemblances et les différences entre ces deux groupes d'entreprises.

1.3.2. La nature de l'activité

La répartition des entreprises de l'échantillon par nature d'activité est donnée par le tableau présenté en annexe 4.1 et 4.4. En effet, nous avons limité notre enquête sur les entreprises industrielles et plus particulièrement sur les 4 domaines d'activité qui représentent la majeure partie du tissu industriel Tunisien (agro-alimentaires, textiles et habillements, chimiques, et mécaniques et métallurgiques). Les entreprises de l'échantillon se répartissent entre les 4 catégories présentées.

En effet, l'activité du textile et habillement représente 37,14% de notre échantillon, l'activité de l'agroalimentaire représente 31,43% l'activité mécanique et métallurgique représente 21,43%, alors que l'activité chimique représente 10%, de notre échantillon. La diversité des secteurs représentée dans l'échantillon permet d'intégrer dans l'analyse l'hétérogénéité des PME.

La majorité des entreprises sont de petites tailles c'est-à-dire dont l'effectif n'excède pas les 300 personnes c'est-à-dire 57 entreprises alors que les 13 sont des entreprises de tailles intermédiaires c'est-à-dire dont l'effectif est compris entre 300 et 500 personnes. Ces valeurs sont réparties comme suit entre les activités des entreprises. Pour l'activité textile et habillements, 21 entreprises dont l'effectif est compris entre 10 et 300 personnes et 5 entreprises entre 300 et 500 personnes. Pour l'activité agroalimentaire, 20 entreprises ont un effectif compris entre 100 et 300 alors que 2 ont un effectif compris entre 300 et 500. Pour l'activité mécanique et métallurgique, 12 entreprises dont l'effectif est compris entre 10 et 300 personnes alors que 3 ont un effectif compris entre 300 et 500 personnes. Enfin, pour l'activité chimique, 4 entreprises ont un effectif compris entre 10 et 300 personnes alors que 3 ont un effectif compris entre 300 et 500 personnes. Ces résultats se trouvent à l'annexe 4.4.

1.3.3. La dépendance des entreprises

Pour mesurer le degré d'indépendance, c'est le critère juridique qui devra être retenu. De même, d'autres facteurs peuvent limiter les marges de manœuvre des PME en matière de calcul des coûts en particulier et d'outils de contrôle de gestion en général comme les relations de sous-traitance. Nous avons demandé aux répondants dans la première question du questionnaire à préciser la nature de leurs entreprises. En d'autres termes nous avons leur demander de cocher la bonne réponse : est ce qu'il s'agit d'une entreprise indépendante,

société-mère à couverture nationale, société-mère à couverture internationale, filiale du groupe national.

La répartition des répondants selon leur dépendance est donnée par le tableau présenté en annexe 4.8. Presque 92% des entreprises de l'échantillon sont formées par des entreprises indépendantes. Les 8% correspondent à des filiales de groupes Tunisiens. Ces dernières sont conservées dans l'échantillon car elles sont des PME.

Cependant, Nobre (2001) dans son étude a retenu le critère juridique de la propriété pour mesurer le degré d'indépendance. D'autres phénomènes peuvent limiter la marge de manœuvre des PME en matière d'outil de gestion (les relations de sous-traitance, le développement du juste à temps) et créer de véritables liens de dépendance. Mais seul le pourcentage de capital détenu par un groupe industriel a été retenu comme critère pour évaluer le niveau d'indépendance. La répartition s'est révélée être presque dichotomique sur les valeurs extrêmes. En effet dans l'échantillon, 66 % des entreprises ont une part de leur capital détenue par un groupe, inférieur à 50 %, et peuvent ainsi être considérées comme indépendantes, avec une très forte majorité d'entreprises n'ayant aucune participation (54 %)

Section 2 : Analyse statistique des résultats

Pour faire la synthèse des résultats de l'enquête, nous essayons d'infirmier ou de confirmer statistiquement les facteurs de contingence dégagés dans l'étude qualitative ainsi que l'utilité opérationnelle et stratégiques des outils de calcul des coûts. Ensuite, nous construisons une typologie explicative des différentes pratiques de calcul des coûts.

Dans le cadre de cette section, nous essayons de connaître les différents systèmes de calculs des coûts utilisés par les entreprises industrielles en Tunisie, en comparant les caractéristiques des PME avec celles des entreprises de tailles intermédiaires.

2.1. Les pratiques de contrôle de gestion dans les PME en Tunisie

Les pratiques sont généralement analysées en matière de calculs des coûts/ prix d'une part, et de pilotage d'autre part. Derrière le calcul des coûts et des prix se cachent bien entendu les méthodes de la comptabilité analytique (coûts complets, coût-cible, imputation rationnelle, méthode ABC). Quant au pilotage, il fait référence aux tableaux de bord, aux prévisions, à l'analyse des écarts, aux objectifs individuels et collectifs, à la production de résultats intermédiaires. Des précisions sont généralement apportées sur les modes opératoires du contrôle de gestion : la périodicité et la régularité des contrôles, la diffusion en interne, le degré d'externalisation.

Les entretiens que nous avons réalisés auprès des dirigeants des entreprises en Tunisie nous ont permis d'identifier les différentes pratiques de calcul des coûts utilisées par les PME de différentes tailles. En effet, dans les très petites entreprises qui ont un effectif de salariés allant de 10 à 100, nous avons trouvé que ces entreprises utilisent la méthode du direct costing. Les charges sont relatives au coût d'achat des matières premières. Ces PME considèrent toutes les charges comme directes. Les charges indirectes sont des charges de structures présentes dans le compte de résultats. Donc le problème du rattachement de ces charges aux produits ne se pose pas. Ces deux cas que nous avons contactés par entretiens sont des PME familiales. Nous avons également trouvé des PME dont la taille est comprise entre 100 et 200 qui utilisent la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes et la méthode de coût complet.

Les PME dont la taille varie entre 200 et 300 personnes utilisent la méthode de coût complet, alors que les ETI les plus grandes c'est-à-dire celles qui ont un nombre d'employés

variant entre 300 et 500 personnes utilisent la méthode des sections homogènes parallèlement avec la méthode ABC

Notre enquête est réalisée auprès de 70 entreprises dont 57 d'entre elles ont un effectif de salariés compris entre 10 et 300 et 13 entreprises ont un effectif supérieur à 300 et inférieur à 500 personnes.

2.1.1. La comptabilité générale : source fondamentale d'information

La comptabilité générale est une source primordiale et fondamentale pour les entreprises en Tunisie puisque la tenue de cette comptabilité est obligatoire en Tunisie que ce soit pour les PME que pour les grandes entreprises.

La pratique consistait en la production de comptes de résultats généralement sur des périodes plus courtes, mensuelles, trimestrielles ou annuelles. La plupart des systèmes de comptabilité étaient faites pour des raisons fiscales et ne servaient à rien concernant la gestion de l'entreprise. Peu à peu, les entreprises commençaient à adapter leur système de comptabilité à leurs besoins en information. En effet, les dirigeants des entreprises et surtout des PME se servent de la comptabilité générale pour gérer leur entreprise. En effet, toutes les entreprises interrogées disposent d'une comptabilité financière parce qu'elle est obligatoire.

Cependant, nous avons remarqué que plus de 70% des entreprises interrogées ont une comptabilité financière orientée gestion c'est-à-dire qu'elles se servent de cette dernière afin de déterminer le coût. Les 30% disposent d'outils de gestion outre que la comptabilité comme la tenue des tableaux de bord et la gestion budgétaire. Cette différenciation est due à plusieurs facteurs comme la taille puisque l'accroissement de la taille de l'organisation s'accompagne normalement par une complexification des outils de gestion. De même, il y a le type de structure de l'entreprise, la formation des dirigeants et plusieurs autres facteurs.

Notre constatation est approuvée par l'étude Bajan-Banaszak (1993) qui a retenu plusieurs constats: 48 % des entreprises utilisent une comptabilité financière orientée gestion et seulement 27 % disposent d'outils de gestion autres que la comptabilité. En effet, l'accroissement de la taille s'accompagne d'une diversification et d'une complexification des outils de gestion; une analyse sectorielle montre que les entreprises industrielles sont les plus outillées, viennent ensuite les entreprises de prestations de services puis les entreprises du bâtiment et enfin, les entreprises commerciales.

2.1.2. Le budget

Les résultats nous montrent, que plus de la moitié des entreprises interrogées élaborent un budget prévisionnel d'exploitation, rédigent également un compte de résultats et un bilan prévisionnel. Ces entreprises travaillent le plus souvent avec des données historiques, un des dirigeants a énoncé que, les chiffres réalisés l'année précédente constituent les chiffres budgétisés de l'année suivante. Quand l'entreprise égale les résultats de l'année précédente elle estime avoir réalisé une bonne performance.

Les budgets sont plus utilisés, pour la fixation des prix, la prévision des ventes et moins pour décider des investissements. Les domaines sur lesquels les PME effectuent des prévisions concernent, principalement, l'activité : les ventes, les achats, la production, la trésorerie.

Aujourd'hui le budget commence à s'orienter vers le marketing qui intéresse de nouveau les entreprises. Les dirigeants affirment que dans le contexte actuel, l'image est un facteur clé de succès très important, qui était oublié auparavant, par conséquent un budget marketing est élaboré chaque année.

Concernant l'horizon et la fréquence des prévisions, on constate que les prévisions sont faites à court terme à moins d'un an. Les prévisions à moyen terme et long terme sont inexistantes pour les PME. Les causes sont, principalement, l'incertitude et l'instabilité des marchés. De plus la concurrence est très élevée sur le marché. Il y a beaucoup d'industrie pour un marché qui est restreint.

L'utilisation des budgets et de la gestion prévisionnelle dépend de la taille de l'entreprise. Même au niveau des PME, il y a une diversification quant à l'utilisation des budgets. En effet, l'utilisation des budgets prévisionnels dépend de la taille de l'entreprise. Nous avons trouvé que les ETI dont la taille varie entre 300 et 500 personnes font généralement un budget d'exploitation et un budget prévisionnel. Cependant, pour les PME de petite taille font des budgets d'exploitation.

2.1.3. Les tableaux de bord : outils de suivi

Le tableau de bord est un outil qui commence à être répandu dans les entreprises Tunisiennes. Nous avons trouvé que la plupart des entreprises et surtout les PME Tunisiennes analysent les tableaux de bord à un niveau tactique. En effet les informations issues des tableaux de bords sont destinées aux responsables des équipes, aux cadres dirigeants ou aux responsables des départements. Le tableau de suivi rend compte de l'évolution de la

performance d'actions marketing, de même, il aide à savoir ce qui se passe et à communiquer sur les progrès et les succès. Il permet d'assurer un travail de surveillance.

Les tableaux de suivi aident les responsables à suivre et analyser les activités des départements, des processus ou des projets.

Les tableaux de suivi peuvent être mises à jour à rythme hebdomadaire ou mensuel. Ils ne sont pas mis à jour aussi fréquemment que des tableaux de bord opérationnels.

Avec des tableaux de suivi, les responsables peuvent détecter des problèmes et saisir les tendances haussières ou baissières d'indicateurs de performance. Si une équipe présente des résultats en baisse, en dehors d'une plage acceptable, les responsables peuvent faire analyser les données pour comprendre pourquoi.

Face à la concurrence locale et internationale accrue et à l'incertitude des marchés, le tableau de bord fournit rapidement les informations essentielles et permet de prendre les actions correctives au bon moment. Malgré ce fait, les entreprises interrogées le considèrent comme un simple outil d'analyse financière et moins comme un outil d'aide à la prise de décision. Les indicateurs les plus importants constituant le tableau de bord relèvent des indicateurs comptables : la croissance du chiffre d'affaires, la marge, le résultat d'exploitation, le montant des stocks le nombre d'employés par fonction, le suivi de la trésorerie, et le fonds de roulement.

Le tableau de bord est très classique. Il est à orientation financière et destiné surtout au propriétaire dirigeant et préparé sous sa demande. Les informations dont disposent les PME sont limitées et de nature presque exclusivement financière et sont utilisées pour guider les décisions opérationnelles et permettre des actions correctrices. En comparant l'utilisation de cet outil dans les grandes entreprises par rapport aux PME, on a trouvé que les entreprises de taille importante utilisent un tableau de bord opérationnel et il y a certaines entreprises de grande taille qui utilisent à la fois le tableau de bord opérationnel et stratégique. En effet, les informations issues du tableau de bord opérationnel sont destinées aux membres des équipes opérationnelles. Le tableau de bord opérationnel révèle les opportunités à saisir et favorise les prises de décisions rapides de mesures correctives.

Cependant, le tableau de bord stratégique qui est utilisé surtout par les entreprises de grande taille est destiné en particulier à l'équipe dirigeante, aux membres du conseil d'administration, à la direction afin de suivre la réalisation des objectifs stratégiques.

En comparant nos résultats avec ceux trouvés par d'autres chercheurs comme celui de Nobre (2001) et Abi Azar (2005), ces auteurs ont trouvé que l'utilisation des tableaux de bord est très répandue dans les entreprises françaises et Libanaises puis qu'ils fournissent rapidement les informations essentielles et permettent de prendre les actions correctives au bon moment. Cependant dans le cadre de notre étude, 100% des entreprises utilisent le tableau de bord, mais nous voulons distinguer entre les types de tableaux de bord utilisés selon la taille des entreprises. En effet, le tableau ci-dessous montre cette comparaison.

Tableau 20: Utilisation des tableaux de bord selon la taille des entreprises

	La taille des entreprises			
	10-100	100-200	200-300	300-500
Type de tableau de bord	Tableau opérationnel	Tableau opérationnel	Tableau opérationnel	Tableau opérationnel+ il y a quelques entreprises qui utilisent le tableau de bord opérationnel et le tableau de bord stratégique.

2.1.4. L'existence et le rôle des contrôleurs de gestion dans les PME

Le rôle du contrôleur de gestion consiste normalement en l'élaboration des budgets prévisionnels. Il a pour mission de contrôler les résultats obtenus en mettant en place les outils nécessaires tels que des indicateurs ou des tableaux de bord. En cas d'écart entre ses prévisions et les chiffres réalisés par sa société, il propose des solutions adaptées à la direction générale. Son principal objectif consiste à améliorer la rentabilité de l'entreprise.

L'existence de contrôleur de gestion est un élément caractérisant les styles de contrôle des entreprises développées et instrumentés. Cependant, on s'intéresse à déterminer l'existence d'un contrôleur de gestion au sein des PME. En effet, nous avons trouvé qu'il n'existe pas de contrôleur de gestion spécialisé au sens vrai du terme dans les PME de petite taille.

Cependant, nous avons trouvé quelques entreprises (9 entreprises) de notre échantillon qui ont au moins 1 contrôleur de gestion spécialisé. Les autres entreprises n'ont pas de

contrôleur de gestion spécialisé. Ces 9 entreprises qui ont un contrôleur de gestion sont de taille relativement importante (de 300 à 500 personnes) par rapport aux autres PME.

En effet, pour les entreprises de tailles intermédiaires, dans notre échantillon, le contrôleur de gestion est rattaché directement à une cellule centrale de gestion. Cependant, pour les PME les plus petites, le contrôleur de gestion peut assurer d'autres fonctions comme la fonction comptable, financière et administrative.

Le rôle du contrôleur de gestion est généralement très étendu dans les PME où, il peut assurer des fonctions annexes dans la gestion du personnel, la comptabilité ou l'administration. Il travaille généralement d'une manière autonome au sein du service financier ou comptable. Le contrôleur de gestion peut assurer les fonctions suivantes :

- contrôler la gestion de l'entreprise en mettant en place les outils qu'il juge adéquats ;
- recueillir les données financières de l'entreprise auprès de la direction générale et des différents services, et les analyser ;
- établir les prévisions budgétaires globales de l'entreprise ou d'un service en particulier ;
- proposer des solutions budgétaires à sa direction générale lorsqu'il détecte des écarts entre la réalité financière de l'entreprise et ses prévisions ;
- anticiper les problèmes budgétaires de l'entreprise, et proposer des mesures à prendre pour les éviter ;
- rédiger des rapports sur l'activité de son entreprise.

Tableau 21: L'existence et le rôle des contrôleurs de gestion dans les PME

	La taille des entreprises			
	10-100	100-200	200-300	300-500
Existence d'un contrôleur de gestion spécialisé	Pas de contrôleur de gestion spécialisé	Pas de contrôleur de gestion spécialisé	Pas de contrôleur de gestion spécialisé	9 parmi 13 ont au moins un contrôleur de gestion spécialisé, rattaché directement à la direction générale. Les 4 n'ont pas un contrôleur de gestion spécialisé
Le rôle du contrôleur de gestion	Son rôle est généralement étendu puisqu'il peut assurer d'autres fonctions comme la fonction comptable, administrative ou financière			Son rôle consiste à : <ul style="list-style-type: none"> • Elaborer des budgets prévisionnels • Proposer des solutions lorsqu'il y a des écarts entre les prévisions et les réalisations/

2.2. La comptabilité analytique et les pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie

L'introduction de la comptabilité analytique dans les entreprises en Tunisie date depuis une dizaine d'années. Les responsables des grandes entreprises sont conscients de l'intérêt de celle-ci pour le développement et l'amélioration de l'information issue de la comptabilité analytique. Donc, ils cherchent le raffinement des méthodes de calcul des coûts utilisées par les entreprises.

Cependant, pour les PME, l'introduction de la comptabilité analytique n'est pas encore définitive au sein du système comptable. En effet, beaucoup d'améliorations et d'adaptations doivent être entamé pour rendre le système complet et définitif.

La contrainte majeure pour le développement des PME est purement financière puisque le manque de ressources matérielles et les conditions difficiles pour l'obtention du crédit, empêchent le développement de la comptabilité analytique au sein de ces entreprises. Au Liban par exemple, Abi Azar (2005) a trouvé que la difficulté majeure pour le développement de la comptabilité dans les PME est humaine, c'est-à-dire les personnes et leur culture. En d'autres termes, il faut habituer les gens dans l'entreprise aux nouveaux systèmes.

Dans ce qui suit, nous allons présenter dans un premier paragraphe, la comptabilité analytique dans les PME, et dans un deuxième paragraphe, leurs méthodes de calcul des coûts.

2.2.1. La comptabilité analytique dans les PME en Tunisie

Le système de comptabilité analytique dans les entreprises Tunisiennes n'est pas formalisé, les méthodes mises en place sont liées principalement à la taille des entreprises et la complexité du système est liée à la diversification de la gamme de produits et à la complexité du processus de production. Dans les entreprises dont le nombre d'employés est inférieur à 100, la comptabilité analytique tire ses informations à partir des fiches de production manuscrites, établies en fin de chaque journée de production. Ce travail se fait sur des feuilles manuscrites en utilisant une calculatrice élémentaire et résume toute la comptabilité analytique. Pour les entreprises qui ont une taille plus grande, c'est-à-dire dont le nombre d'employés est entre 100 et 200, le calcul du coût est plus élaboré. En effet, les informations sont extraites de la comptabilité générale, des fiches de production, et des bons de travail remplis par les ouvriers. Ainsi, les charges obtenues sont transmises sur des fichiers Excel pour les imputer aux produits. De même, l'élaboration de la comptabilité analytique est assurée par la direction générale.

Pour les entreprises de plus grandes tailles, c'est-à-dire celles qui ont un nombre d'employés compris entre 200 et 300 personnes, la fonction comptabilité analytique est assurée généralement par le service financier ou par la direction ressource humaine.

Dans les PME Tunisiennes, on remarque que les pratiques de calcul des coûts sont peu formalisées, peu complexes et orientées à court terme.

Cependant, pour les entreprises de tailles intermédiaires dont le nombre d'employés est comprise entre 300 et 500 personnes. Cette catégorie d'entreprises a à peu près les mêmes caractéristiques de la comptabilité analytique que celle de la catégorie précédente (de 200 à 300). Cependant, nous avons constaté que pour certaines entreprises, il y a un service autonome de comptabilité de gestion et la fonction de la comptabilité analytique est assurée par un contrôleur de gestion spécialisé.

Le tableau suivant récapitule les caractéristiques de la fonction de la comptabilité analytique dans les PME en Tunisie, en fonction de leur taille.

Tableau 22: La fonction de la comptabilité analytique dans les PME en Tunisie

	La taille des entreprises			
	10 – 100	100 – 200	200 – 300	300 – 500
La fonction de comptabilité analytique	Les informations sont extraites des fiches de production	Les informations sont extraites de la comptabilité générale	Les informations sont extraites à la fois de la comptabilité générale et des fiches de production	-4 entreprises : Les informations sont extraite à la fois de la comptabilité générale et des fiches de production. -9 entreprises possèdent un service autonome de comptabilité de gestion
La structure interne qui abrite le calcul des coûts	La direction générale	La direction générale	La direction financière ou la direction des ressources humaines	-4 entreprises : La direction financière ou la direction générale -9 entreprises : Un contrôleur de gestion spécialisé

On peut conclure donc, que la fonction comptabilité analytique dans les PME n'est pas un service autonome en soi mais elle dépend d'autres services comme la direction générale, la direction financière ou bien de la fonction ressource humaine. Ceci peut être expliqué par plusieurs raisons. Ces raisons ont été recensées à partir de notre contact avec les PME. Ces raisons sont récapitulées dans 3 points:

- la comptabilité analytique n'est pas obligatoire, comme c'est le cas pour la comptabilité financière. Tant qu'elle est facultative, elle peut être attachée à d'autres services. Par exemple le service financier bien la direction générale peut assumer cette tâche.
- Encore, il y a un besoin d'investissement, nécessaire pour créer ou ajouter un service autonome de comptabilité analytique et un responsable spécialisé qui va s'occuper uniquement par le calcul des coûts..
- Enfin, l'obtention de l'information à partir des différents services ou départements de l'entreprise n'est pas aussi facile que peut avoir le responsable tout en restant dans son

bureau. Par conséquent, il est plus approprié qu'elle sera tenue par un responsable qui assure plusieurs tâches.

2.2.2. Les méthodes de calcul des coûts dans les PME en Tunisie

Pour faciliter la prise de décision, divers outils sont mis à la disposition des gestionnaires en matière d'évaluation et d'analyse des coûts. En effet, le calcul des coûts constitue une tâche de base du contrôle de gestion.

Nous avons trouvé que les entreprises de petite taille c'est-à-dire qui ont un nombre d'employés entre 10 et 100 utilisent en majorité (56%) la méthode de coût direct (direct costing), 22% utilisent la méthode de l'imputation des frais fixes et 22% utilisent la méthode de coût complet.

La méthode de coût direct permet en retranchant du prix de vente le coût des matières premières et d'emballages qui sont considérées comme les uniques charges variables directes dans les petites entreprises pour déterminer une marge brute par produit. Toutes les charges indirectes sont exclues de l'analyse puisque les charges indirectes qui sont pour l'essentiel des charges de structure sont présentes dans le compte de résultats et donc déduites des totaux des marges brutes pour obtenir le résultat net. Les directeurs de ces entreprises préfèrent utiliser cette méthode étant donné quelle est la plus facile pour eux puisqu'elle permet d'éviter les répartitions longues et parfois subjectives. Cette méthode permet de simplifier les calculs tout en mettant en évidence les produits les plus rentables. Cette méthode permet de déterminer le produit dont la marge était trop faible, mais elle n'est pas liée automatiquement à la prise de décision de l'abandon de ce produit, de le remplacer, ou de le sous-traiter. Dans ces entreprises, l'abandon du produit est le dernier recours. En effet, la seule condition pour l'abandon du produit est leur couverture par d'autres produits plus rentables.

Dans la deuxième catégorie des PME dont le nombre d'employés entre 100 et 200, la majorité de ces entreprises utilisaient la méthode de coût complet (90%) alors que 10% seulement des entreprises de cette catégorie utilisaient la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes.

La troisième catégorie des PME dont le nombre d'employés est le plus grand c'est-à-dire de 200 à 300 personnes, cette catégorie de PME utilise pour l'essentiel la méthode de coût complet (67%). En effet, selon cette méthode, les charges directes ne présentent pas de difficultés car elles peuvent être imputées directement au produit. La difficulté dans cette méthode peut être au niveau des charges indirectes et surtout dans la détermination des clés de répartition. Cependant les directeurs de ces entreprises sont habitués à cette méthode dans la mesure où les clés de répartition sont connues et la répartition de l'entreprise en des centres de responsabilité est un travail qui se répète. Alors que 33% des entreprises de cette catégorie utilisent la méthode des sections homogènes.

La plupart de ces entreprises n'ont pas l'intention de changer cette méthode et adopter une autre comme la méthode des sections homogènes ou la méthode ABC puisqu'elles considèrent que la méthode utilisée est facile à appliquer et elle est adaptée avec les caractéristiques de l'entreprise. Un autre facteur qui rend le changement difficile est l'incapacité matérielle et humaine de ces entreprises d'installer une nouvelle méthode dont elle demande un investissement et une formation des employés.

Quant à la dernière catégorie d'entreprises qui englobe les entreprises de tailles intermédiaires, c'est-à-dire celles qui ont un nombre d'employés dépassant les 300 personnes, nous avons trouvé que 46% de ces entreprises utilisent la méthode de coût complet avec sections homogènes et 54% des entreprises de cette catégorie utilisent la méthode ABC parallèlement avec la méthode des sections homogènes. Pour ces entreprises et pour calculer le coût du produit, le contrôleur de gestion commence dès le départ par la distinction entre les activités primaires et de soutiens puis il fait l'imputation du coût des activités de soutiens sur les activités primaires mais le problème est au niveau de la détermination de l'inducteur de coût le plus fiable pour l'imputation du coût des activités sur les produits. Donc la solution pour lui c'est d'utiliser des clés de répartition connues et faciles pour lui comme les compteurs divisionnaires et pour les charges d'amortissement chaque machine est codée. En effet au niveau de ces entreprises, la pression de la concurrence aussi bien locale que mondiale ainsi que la complexité de leur processus de production constituent les principaux facteurs qui leur poussent à vouloir utiliser des méthodes qui donnent le coût du produit le plus fiable. Mais cette catégorie d'entreprises est comme les autres PME ont les mêmes contraintes puisque le problème majeur est le financement surtout avec les conditions exagérées des banques pour l'octroi des crédits. Les résultats sont détaillés dans les annexes 4.8, 4.9 et 4.10.

Dans le tableau ci-après, on récapitule les différentes techniques utilisées par les différentes catégories d'entreprises.

Tableau 23: Les méthodes de calcul des coûts dans les PME en Tunisie

	La taille des entreprises			
	10-100	100-200	200-300	300-500
Les méthodes de calcul des coûts	-56% utilisent la méthode du direct costing -22% utilisent la méthode de coût complet - 22% utilisent la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes.	-90% utilisent la méthode de coût complet -10% utilisent la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes	-67% utilisent la méthode de coût complet -33% utilisent la méthode des sections homogènes	-46% utilisent la méthode des sections homogènes - 54% utilisent la méthode ABC parallèlement avec la méthode des sections homogènes
A L'aide de qui les techniques de calcul des coûts sont-elles mises en place.	-Les techniques de calcul des coûts sont mises en œuvre à l'aide des consultants externes seuls	-Les techniques de calcul des coûts sont mises généralement à l'aide des consultants externes tous seuls	-Les techniques de calcul des coûts sont mises en place à l'aide des cadres internes et des consultants externes	-Les techniques de calcul des coûts sont mises en place à l'aide des consultants internes seuls

A partir de ce tableau on peut affirmer que certaines entreprises ont adopté plus qu'une méthode de calcul des coûts. De même, la méthode du coût complet est la plus utilisée essentiellement par les entreprises de petite taille alors que, les entreprises de très petite taille utilisent la méthode du direct costing. Nous avons également remarqué que la méthode ABC est utilisée généralement en parallèle avec la méthode des sections homogènes dans les entreprises de tailles intermédiaires.

La discrimination au niveau de l'utilisation des instruments de calcul des coûts entre les différentes catégories d'entreprises est claire. Nous voulons dans ce qui suit identifier les

facteurs qui font cette discrimination. Ces facteurs peuvent être individuels, comportementaux ou organisationnels.

Cependant, Nobre (2001) a réalisé une enquête sur les méthodes et outils du contrôle de gestion par interviews d'une durée d'une heure en moyenne, auprès de 86 entreprises ayant entre 50 et 500 salariés et produisant des biens ou des services (pas d'activité purement commerciale). Ce travail a porté donc, sur les entreprises moyennes (où un réel contrôle de gestion peut se développer) et la méthodologie semble un peu plus robuste puisqu'ils ne s'agissent pas de recueils d'informations à partir d'une base de données ou par le biais de questionnaires mais d'échanges en face à face. L'auteur a montré que dans ces entreprises, la comptabilité de gestion est fondée essentiellement sur les méthodes traditionnelles de coûts complets (dans les 2/3 des cas), mais avec parfois recours aussi au direct costing (dans 1/4 des cas). En effet, dans les entreprises orientées produits et process (fabrication pour stocks en monoproduction), les coûts sont calculés en utilisant la méthode de coûts complets et/ou le direct costing. Les prix sont élaborés à partir du coût complet plus une marge ou à partir du marché. Dans les productions orientées clients (fabrication à la commande donc pluri production), les entreprises font recours souvent à la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes et les prix sont fixés sur la base de ce coût de revient plus une marge. La comptabilité par activités (Activity Based Costing) semble inexistante dans ces PME. Le facteur taille est peu discriminant à l'intérieur de l'échantillon en matière d'outils de calcul et analyse des coûts. C'est très différent pour les pratiques de pilotage. En effet, L'usage d'outils comme les tableaux de bord, la formalisation d'objectifs, la démarche budgétaire ou le calcul d'écarts est généralisé dans les entreprises de plus de 100 salariés de son échantillon. Il semble que la taille ne soit pas un facteur de contingence pour les outils de comptabilité de gestion mais le soit en matière d'outils de pilotage.

L'étude de Ngongang (2010) a trouvé que, 57 parmi 86 PME dont l'effectif est compris entre 5 et 100 utilisent la méthode de coût complet alors que les restants ne l'utilisent pas. En effet, la méthode de coût complet est la plus utilisée (66,3 %). L'utilisation de cette méthode permet de suivre l'évolution des coûts de revient et les résultats par familles. Cependant, les méthodes modernes de calcul des coûts ne sont pas encore bien courantes (9,3 %). L'analyse par fonction a montré, une forte polarisation sur les coûts de production et les entreprises utilisent largement les marges sur production (69,77 %).

L'analyse des déterminants du choix de la méthode des coûts complets, montre que les facteurs de contingence structurelle (branche d'activité et forme juridique) et comportementale (type de formation du dirigeant) influencent les choix.

Abi Azar (2005), dans son étude réalisée auprès de 6 entreprises agroalimentaire au Liban dont l'effectif du personnel est compris entre 30 et 100 a trouvé que ces entreprises utilisent la méthode du direct costing. Ce chercheur a fait des entretiens auprès de ces entreprises afin de dégager les différents outils de contrôle de gestion utilisés par ces entreprises. Les principaux résultats dégagés peuvent être résumés en 4 points :

- le contrôle de gestion utilisé par les PME, se réduit à la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion sans aucun vison stratégique ou managérial ;
- le contrôle de gestion dans les PME, n'est pas utilisé dans sa dimension système d'information, mais plutôt dans le sens de régulation des comportements et de supervision ;
- les PME développent des mécanismes de contrôle qui se rapprochent du contrôle intuitif où le contrôle informel est favorisé ;
- Les pratiques de contrôle de gestion dans les PME sont hétérogènes, il n'y a pas un modèle universel à appliquer. Les facteurs importants à prendre en considération sont la taille, la structure de l'entreprise et la culture de son propriétaire dirigeant.

Cependant, cette recherche n'a pas fait une comparaison entre les différents types des PME selon leur taille puisqu'elle a retenu uniquement une seule activité (agroalimentaire) et un échantillon d'entreprise limité (6 cas).

De même, nous avons voulu déterminer à l'aide de qui les techniques de calcul des coûts sont mises en œuvre dans les PME. En effet dans la majorité des PME notamment celles dont la taille allant de 10 à 200, la mise en place des techniques de calcul des coûts se fait à l'aide des consultants externes seuls comme les experts comptables puisque la mission du comptable au sein des PME est généralement la collecte des informations et des données utiles à l'expert comptable pour déterminer la situation patrimoniale de l'entreprise. Alors que pour les entreprises un peu plus grande que les premières c'est-à-dire celles dont le nombre d'employés varie entre 200 et 300 personnes, les techniques de calcul des coûts sont mises en place avec une collaboration entre les consultants externes et les cadres internes. Cependant,

pour les entreprises dont le nombre d'employés varie entre 300 et 500 personnes, les techniques de calcul des coûts sont mises en place à l'aide des cadres internes seuls.

Cette différenciation peut être expliquée par plusieurs facteurs qui peuvent être organisationnels relatifs à la structure simple des PME ; des facteurs comportementaux relatifs à la différenciation au niveau de la taille, de la structure des charges, de la diversité des produits et aux changements technologiques, ainsi qu'aux facteurs individuels relatifs à la formation des dirigeants et des cadres en poste de responsabilité.

2.3. La relation entre l'utilisation des instruments de calcul des coûts et les facteurs de contingence

Pour déterminer les facteurs qui peuvent avoir un impact sur l'utilisation des instruments de calcul des coûts, nous avons au préalable demandé aux répondants de nous indiquer qu'est ce qui leur pousse à vouloir mettre en place un système de calcul des coûts. Et nous avons donné pour cette question 3 propositions avec la possibilité d'ajouter d'autres facteurs. Le tableau présenté en annexe 4.11, montre l'effectif et le pourcentage des différents facteurs.

Les résultats ont montré qu'il y a 17,1% des entreprises rendent leur volonté de mettre en place une technique de calcul des coûts à un problème de gestion, 8,6% des entreprises veulent copier les meilleures pratiques du pays ou à l'internationales. 20% à leur appartenance à un groupe. 30% des entreprises ont d'autres facteurs qui leur poussent à mettre en place une technique de calcul des coûts comme la nécessité de fixer les prix de vente vis-à-vis notamment de la demande du marché et des concurrents. 14,3% combinent les deux facteurs « un problème de gestion et l'appartenance à un groupe ». 5,7% combinent les facteurs du problème de gestion, copier les meilleures pratiques de gestion du pays et à l'appartenance à un groupe (annexe 4.11).

Par conséquent la plupart des PME rendent leur volonté de mettre en place un système de calcul des coûts à un problème de gestion. En effet, la concurrence de plus en plus intense surtout avec l'ouverture des marchés internationaux est l'un des facteurs qui poussent les entreprises et surtout les PME à changer leurs attitudes et leurs stratégies en utilisant des outils de contrôle de gestion et de management qui leur permettent de s'aligner avec ce développement.

La conscience des responsables de l'intérêt des outils de calcul des coûts est évidente. Cependant, outre les facteurs qui encouragent leurs utilisations, il y a aussi des facteurs qui leur empêchent comme nous avons mentionné plus haut : le côté financement puisque la mise en place d'un système de calcul des coûts est coûteuse, aussi, la majorité des entreprises souffrent de la lenteur et la lourdeur dans la circulation de l'information. De même, bien que les dirigeants et les responsables des entreprises sont bien éduqués et formés dans leurs domaines, on trouve que ce n'est pas le cas pour les employés.

Afin de tester la relation entre l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts et les facteurs de contingence, nous avons pris facteur par facteur et nous avons testé son influence sur l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts.

2.3.1. La taille de l'organisation

Le test de Student a été utilisé pour tester la relation entre le nombre d'employés et l'utilisation des méthodes de calcul des coûts les plus développées en Tunisie (sections homogènes et ABC).

Pour pouvoir utiliser le test de student, nous devons au préalable nous assurer de la satisfaction de ses conditions d'utilisation. En effet, le test de Levène est non significatif ($p = 0,062 > 0,05$), ce qui prouve que les variances de la distribution de la population des utilisateurs et de celles des non-utilisateurs sont homogènes. Etant donné que le test de Levène est non significatif, nous pouvons donc procéder à l'interprétation du test de student.

Le nombre moyen des employés est plus élevé chez les entreprises qui utilisent les méthodes de calcul les plus développées que celles qui ne les utilisent pas. Le test de student est significatif ($p=0,00 < 0,05$). Les résultats sont présentés en annexe 3.1. Donc la taille de l'organisation est facteur explicatif de l'utilisation des nouvelles méthodes par les PME. On peut dire donc que : La taille du PME permet de faire la discrimination entre les utilisateurs et les non-utilisateurs des techniques de calcul des coûts les plus développées. Il s'agit donc d'un facteur explicatif de l'utilisation des méthodes de calcul des coûts développées dans le cas de notre échantillon tunisien. **L'hypothèse 1 est donc validée.**

Les entreprises de tailles intermédiaires c'est-à-dire dont la taille varie entre 300 et 500 personnes sont celles qui utilisent les nouvelles pratiques de calcul des coûts. Ce résultat peut paraître évident puisque les PME de grande taille possèdent généralement des ressources matérielles et humaines plus que les autres catégories de PME.

Nos résultats convergent avec ceux de plusieurs études (Krumwiede, 1998 ; Innes et al, 2000 ; Alcouffe ,2002; Al-Omiri et Drury, 2007, Elhamma, 2010) selon lesquelles les entreprises adoptant la méthode ABC tendent à être plus grandes que les autres entreprises. Bjørnenak (1997) et Elhamma (2010) ont aussi trouvé que le nombre d'employés est significativement plus élevé chez les entreprises utilisant les nouvelles méthodes que chez les entreprises qui ne les utilisent pas.

Une étude par questionnaires menée au Québec par Lavigne (2002) auprès de 282 PME manufacturières (ayant entre 10 et 250 salariés et avec un effectif moyen de 60 personnes) a montré que la taille représente le facteur essentiel de contingence structurelle de l'usage des outils de contrôle de gestion.

Nobre (2001) a étudié les caractéristiques des méthodes et outils du contrôle de gestion utilisé dans les PME. Cette étude a souligné, le rôle de la taille de l'entreprise pour expliquer l'utilisation d'outils de pilotage. Pour les méthodes de calcul des coûts et de fixation des prix, les caractéristiques concernant le processus de production, les produits et le rôle joué par les clients s'avèrent plus déterminants. En effet, cet auteur a fait son étude auprès de 86 PME dont l'effectif n'excède pas 500 employés, il a trouvé qu'aucune entreprise d'entre elles n'utilise la méthode ABC. Ceci paraît différent à nos constatations puisque nous avons trouvé qu'il y a quelques entreprises (7 entreprises) utilisent la méthode ABC. Cependant, ces entreprises sont les plus grandes dans notre échantillon et elles n'utilisent pas la méthode ABC toute seule mais en parallèle avec la méthode des sections homogènes. Ces divergences dans les résultats peuvent être expliquées par la différence dans les périodes d'études puisque nous avons plus ou moins 13 ans de différence.

Bampoky (2011), a trouvé sur un échantillon composé de 130 entreprises au Sénégal que la taille de l'organisation est un facteur explicatif de l'utilisation des nouveaux outils de contrôle de gestion au Sénégal.

2.3.2. La technologie de l'information

Dans ce paragraphe, nous voulons tester la relation entre l'utilisation des outils informatiques développés et l'utilisation des nouvelles techniques de calcul des coûts. En effet les tableaux présentés en annexe 4.12 et 4.13 ont décrit respectivement l'effectif et les types d'outils informatiques utilisés par les entreprises de notre échantillon, ainsi que leurs distributions entre les différentes catégories de PME.

Nous avons trouvé que, 12,9% des entreprises ont une comptabilité analytique traitée manuellement, 42,9% des entreprises ont une comptabilité analytique traitée par tableur

Excel. 10% des entreprises ont un logiciel ERP. 7,1% des entreprises sont en train de négocier un logiciel. 21,4% utilisent actuellement un tableur Excel et elles sont en train de négocier un logiciel. 5,7% des entreprises utilisent un logiciel ERP spécifique à la comptabilité analytique. Selon ces pourcentages, nous avons remarqué que la majorité des PME utilisent un tableur Excel pour le calcul de leurs coûts. Par conséquent, nous voulons connaître la distribution de ces pourcentages sur les différentes catégories d'entreprises (1^{ère} catégorie : entre 10 et 100 personnes ; 2^{ème} catégorie : entre 100 et 200 personnes ; 3^{ème} catégorie : entre 200 et 300 personnes, et 4^{ème} catégorie : entre 300 et 500 personnes). En effet, Les PME peuvent utiliser des nouvelles méthodes de calcul des coûts sans pour autant que celles-ci soient associées à l'utilisation des logiciels informatiques spécifiques à la comptabilité analytique.

Dans ce paragraphe, nous voulons tester la relation entre l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts et l'utilisation des nouvelles technologies d'information. En effet les statistiques de groupes ont montré, qu'il y a une relation positive entre l'utilisation des outils informatiques et l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts puisque la moyenne des entreprises utilisatrices des nouvelles méthodes de calcul des coûts et qui utilisent des outils informatiques est supérieure à la moyenne des entreprises qui n'utilisent pas les nouveaux instruments de calcul des coûts. Cependant nous n'avons pas trouvé une relation significative entre l'utilisation des nouvelles pratiques de calcul des coûts et l'utilisation des outils informatiques développés ($p=0,676$). Ce résultat était prouvé par l'analyse discriminante. En effet, l'utilisation des méthodes de calcul des coûts les plus développées n'est pas toujours associée à l'utilisation des outils informatiques développés

On peut donc conclure qu'il n'existe pas de discrimination significative entre les utilisateurs et les non-utilisateurs des nouveaux instruments de calcul des coûts quant à l'utilisation des outils informatiques développés (Annexe 3.4). **L'hypothèse 2 est non vérifiée**

En comparant nos résultats avec les travaux des autres, on peut remarquer certaines convergences dans les constats. En effet, des auteurs tels que Hyvönen (2003), Meyssonier et Pourtier (2006), ont trouvé sur un échantillon composé des grandes entreprises, qu'il n'y a pas un lien significatif entre l'utilisation de nouveaux outils informatiques et l'utilisation des outils de contrôle de gestion développés.

Hyvönen (2003), a trouvé qu'il n'y a pas de lien entre la mise en place d'un ERP dans l'entreprise et les innovations conceptuelles en matière de contrôle de gestion comme le calcul

de coûts du type ABC et la démarche ABM, le *target costing* et le *life-cycle costing*, le *balanced scorecard* et l'approche *beyond budgeting*...

De nombreux travaux, vont dans ce sens. Ils ont montré qu'il n'y a pas de relation apparente entre l'innovation technologique dans les systèmes d'information et l'innovation en matière d'outils de contrôle de gestion. Il est clair, par exemple, que la mise en place d'un système de calcul des coûts basé sur les activités (*Activity Based Costing*) nécessite des informations internes complexes et parfois mouvantes sur les processus transversaux de création de valeurs mises en œuvre. Ceci a particulièrement été souligné par les concepteurs de la méthode ABC (Kaplan et Cooper, 1998).

2.3.3. La relation entre l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts et la structure des charges

Concernant la relation entre le pourcentage des charges indirectes et l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts, Bjornenak (1997) a trouvé une relation significative et positive entre le pourcentage des charges indirectes et l'utilisation de la méthode ABC. Cependant Alcouffe (2002) et Malmi (1999) n'ont pas trouvé de différence significative entre les entreprises qui utilisent la méthode ABC et celles qui ne l'utilisent pas quant à la structure de leurs coûts.

Pour tester cette relation nous avons utilisé le test de student. Le test de student a montré que la différence est non significative entre les utilisateurs et les non-utilisateurs des nouvelles méthodes de calcul des coûts quant à leurs pourcentages de charges indirectes ($p=0,130 > 0,05$) (annexe 3.6). En effet, le pourcentage élevé de charges indirectes n'est pas un facteur explicatif de l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts.

En effet, plusieurs entreprises ont un pourcentage élevé de charges indirectes mais n'ont pas utilisé les nouvelles méthodes de calcul des coûts. Certains n'ont pas entendu parler de la méthode ABC, d'autres n'ont pas les compétences nécessaires pour l'appliquer, d'autres ont estimé que la méthode est difficile à mettre en œuvre. **L'hypothèse 3 n'est pas confirmée.**

Bjornenak (1997), dans son étude réalisée auprès de 75 grandes entreprises industrielles en Norvège a trouvé que les entreprises possédant un niveau élevé de charges indirectes par rapport au total coût sont celles qui adoptent les premiers la méthode ABC.

Cependant Malmi (1999) et Alcouffe (2002) n'ont pas pu confirmer cette hypothèse puisqu'ils n'ont pas trouvé de différence significative entre les adopteurs et les non-adopteurs quant à la structure de leurs coûts.

Ces résultats contradictoires peuvent être expliqués par la différence entre les méthodes de calcul des coûts qui sont plus sophistiquées en France plus qu'aux Etats- Unis. En effet les méthodes françaises sont basées sur la méthode des sections homogènes qui a été retenue par le plan comptable Tunisien de 1968 et donc la méthode des sections homogènes est largement diffusée en Tunisie.

2.3.4. La diversité des produits

Dans le cadre de ce paragraphe, nous voulons tester la relation entre la diversité des produits et l'utilisation des techniques de calcul des coûts développées. Pour aboutir à cet objectif, nous avons demandé aux répondants de décrire leur processus de production et d'indiquer leur degré de complexité. Ainsi nous avons demandé aux répondants d'indiquer le nombre de variétés de produits.

Nous avons utilisé le test de student pour échantillon indépendant. En effet, les statistiques du groupe ont montré une relation positive entre la complexité du processus de production et l'utilisation des outils de calcul des coûts développés.

En utilisant le test de student, nous avons trouvé une relation significative entre la diversité de la gamme des produits et l'utilisation des techniques de calcul des coûts développées ($p=0,007$) (annexe 3.5). On peut conclure que la diversité des produits entraînant une complexité du processus de production peut être un facteur explicatif de l'utilisation des outils développés de calcul des coûts. En effet les entreprises qui produisent des produits diversifiés cherchent généralement à utiliser la méthode de calcul des coûts qui leur assure de déterminer le coût de chaque produit d'une façon la plus fiable. **On peut donc dire que l'hypothèse 4 est vérifiée.**

Nos résultats convergent avec ceux trouvés par d'autres chercheurs notamment la recherche de Moalla (2007) qui a traité le facteur « diversité des produits » parmi d'autres facteurs de contingence pour tester la relation entre la diversité des produits et la diffusion de la méthode ABC en Tunisie. Ce test a été significatif et donc elle a pu confirmer cette relation.

2.3.5. La structure centralisée / décentralisée de l'organisation

Nous avons utilisé l'analyse discriminante, qui a pour objet de tester l'effet combiné de plusieurs variables quantitatives sur une variable quantitative. En effet nous allons tout d'abord vérifier les hypothèses de cet outil statistique avant de l'utiliser. Tout d'abord, nous devons nous assurer de l'homogénéité de la variance des populations des utilisateurs et des non-utilisateurs des nouvelles méthodes. Le test M de Box est utilisé pour tester l'homogénéité des matrices variances-covariances. Ce test doit être non significatif tout en retenant le seuil recommandé de 0,001, étant donné la sensibilité du test. Les résultats présentés en annexe 3.7, ont montré que le test est non significatif ($p=0,720 > 0,001$). Aussi, on doit s'assurer qu'il n'existe pas un problème de multicolinéarité entre les variables. La matrice intra-groupe combinée présentée en annexe 3.7 a montré que les corrélations entre les variables ne sont pas élevées. Ce qui montre qu'il n'existe pas de problème de multicolinéarité.

Après avoir vérifié les hypothèses, on passe à l'interprétation des résultats de l'analyse discriminante. Le test de Lambda de Wilks est utilisé pour tester la dépendance statistique entre la structure organique de l'entreprise et son utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts. En effet ce test est significatif ($p=0,000 < 0,05$). On peut dire que les différences entre les structures des entreprises peuvent faire des différences dans leur utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts. **L'hypothèse 5 est confirmée.**

Nos résultats convergent avec ceux trouvés par El Hamma (2010), dans son étude auprès de 62 entreprises au Maroc portant sur l'utilisation de la méthode ABC. Il a trouvé une association positive et significative entre la structure décentralisée de l'entreprise et l'utilisation de la méthode ABC. De même, De La Villarmois et Tondeur (1996). A partir d'une étude empirique auprès de 79 entreprises portant sur l'influence d'un certain nombre de variables organisationnelles sur l'adoption de la méthode ABC, ces auteurs ont démontré que les entreprises décentralisées adoptent plus que les autres la méthode ABC.

Cependant, dans un travail de recherche mené au Canada, Gosselin (1997) a testé le degré de l'influence de la structure des entreprises sur leur propension à adopter l'une des trois formes de l'approche « Management des Activités : MA » citées ci-dessus. Pour opérationnaliser la variable structurelle dans son enquête, l'auteur a retenu les deux formes

opposées de la structure organisationnelle: « décentralisée » vs. « centralisation, ». Les résultats montrent des degrés élevés de centralisation et de formalisation sont positivement associés à la mise en place de l'ABC.

2.3.6. La formation des dirigeants

Dans ce paragraphe, nous allons vérifier l'hypothèse selon laquelle la culture et la formation des dirigeants en comptabilité de gestion sont associées positivement avec l'utilisation des pratiques de calcul des coûts les plus développés.

En effet on a utilisé une grille d'analyse composée de deux groupes. La première englobe ceux qui ont un niveau de Bac+2 et plus. La deuxième englobe ceux qui ont un niveau inférieur à Bac+2. En effet, les responsables que nous avons contactés et qui ont répondu au questionnaire ont généralement un niveau d'étude élevé. En effet le tableau 4.7 récapitule le niveau d'études des responsables selon les différentes catégories de PME. Le tableau a montré que la plupart des responsables ont un bon niveau de formation en contrôle de gestion. Il reste de nous assurer de ce résultat par un test statistique.

Nous avons testé la relation entre la nature de l'activité industrielle et la formation des dirigeants. Nous avons trouvé une relation non significative, c'est-à-dire qu'il n'y a pas de différence significative dans la formation des dirigeants selon la nature d'activités de l'entreprise ($p=0,106$) (annexe 3.2).

Également, nous avons testé la relation entre la formation des dirigeants en comptabilité de gestion et des agents en poste de responsabilité et l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts. En effet, nous avons utilisé le test de khi-deux pour identifier l'interdépendance entre les deux variables à tester. Ce test nous a montré qu'il n'existe pas une relation significative entre la formation des cadres et l'utilisation des pratiques de calcul des coûts développé. Le test de khi-deux a montré qu'il n'existe pas de différence significative entre les utilisateurs et les non-utilisateurs des outils de calcul des coûts développées quant au critère « la culture des dirigeants » ($p=0,721$) (annexe 3.3). En effet, il peut y avoir des entreprises, dont les dirigeants en poste de responsabilité possèdent une formation en comptabilité de gestion, mais elles n'utilisent pas les nouvelles pratiques de calcul des coûts. Ceci peut être expliqué par d'autres facteurs, comme l'incapacité matérielle de certaines PME pour instaurer de nouvelles méthodes qui exigent un investissement important, la structure simple des PME, dont les décisions émanent d'une seule personne qui est le directeur général. Nous pouvons conclure que le facteur « formation des dirigeants »

n'est pas un facteur discriminant de l'utilisation des outils développés de calcul des coûts chez les PME. Donc **l'hypothèse 6 est non vérifiée.**

En comparant notre travail avec les autres travaux, nous avons remarqué des divergences en ce qui concerne la relation entre la formation des dirigeants en matière de calcul des coûts et l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts. En effet, Ngongang (2010), a trouvé une relation significative entre le profil du dirigeant et le système d'informations comptables dans les PME Camerounaises. De même, Olekalo (2011) a analysé le profil des dirigeants congolais dans les PME de services. Il a trouvé que le dirigeant congolais est une personne généralement de sexe masculin et dont l'âge varie entre 30 et 50 et ce quelque soit le secteur privé ou public. Il est souvent de formation supérieure, il est formé dans le domaine de l'économie, du marketing, de la comptabilité, des ressources humaines et techniques.

Dans le même état d'esprit, Chapellier, 1994; Ben Hamadi et chapellier, 2010 ; Ben hamadi, et Chapellier 2012 affirment que le type de formation des dirigeants gestionnaires ou non gestionnaires est une variable explicative du degré de complexité des systèmes de données comptables au sein des PME.

Les résultats trouvés sont attendus étant donné le niveau d'éducation et de formation des cadres dans les postes de responsabilités dans les entreprises en Tunisie. En général le niveau d'éducation en Tunisie est trop élevé. C'est pour cette raison qu'il n'y a pas une discrimination dans la formation des dirigeants en contrôle de gestion entre les différentes catégories de PME.

Cependant, Une étude par questionnaires menée en Belgique par Van Caillie (2002) auprès de 100 PME manufacturières ayant un effectif compris entre 20 et 100 salariés a cherché à mesurer l'importance des différents outils du contrôle de gestion dans les perceptions des dirigeants et l'organisation des fonctions mais ses résultats semblent très difficiles à interpréter en raison du fait qu'il n'a pris en compte que les intentions des dirigeants.

Chapellier (1997) dans son étude menée auprès de PME dont la taille varie entre 10 à 100 salariés a montré un lien significatif entre le profil des dirigeants et les types de pratiques de comptabilité de gestion et de contrôle de gestion. En effet, l'instrumentation de gestion semble fortement corrélée au profil du dirigeant de la PME.

Dans le même contexte, Ngongang (2010), dans son étude menée auprès des PME camerounaises a trouvé que le type de formation des dirigeants (droit, économie, gestion...) explique l'utilisation de la méthode de coût complet, alors que son niveau d'études n'explique

pas le choix de l'utilisation de la méthode de coût complet. En effet, parmi les entreprises qui appliquent cette méthode, 35,09 % des dirigeants ont une formation en économie et 8,78 % en littérature. Alors que parmi celles qui n'appliquent pas cette méthode, 41,38 % des dirigeants ont une formation en gestion et 10,34 % en économie. Concernant le niveau de formation des dirigeants, parmi les entreprises qui appliquent la méthode des coûts complets, 57,90 % ont un niveau de formation universitaire et 14,03 % ont un niveau de formation du primaire. Alors que, parmi celles qui n'appliquent pas cette méthode, 48,27 % ont un niveau de formation du supérieur et 24,14 % ont un niveau du secondaire.

Encore, Bampoky (2011) a traité aussi ce facteur relatif à la formation des dirigeants. Il a trouvé que 20,6% des entreprises familiales sénégalaises, le niveau de formation prédominant des cadres aux postes de responsabilité est supérieur à « Bac+2 » contre en moyenne 74% pour les autres formes d'entreprises. En effet, il a trouvé que les filiales de firmes multinationales apparaissent comme les entreprises les plus développées et les mieux structurées. En effet, les statistiques ont révélé que dans la plupart des filiales de firmes multinationales, des entreprises publiques et parapubliques et des entreprises privées non familiales, la majeure partie des cadres aux postes de responsabilité ont un niveau de formation à « Bac+2 ». Par conséquent il a trouvé que les catégories d'entreprises auxquelles correspondent les styles de contrôle de gestion les mieux élaborés sont effectivement celles dont la plupart des cadres aux postes de responsabilité ont un niveau de formation supérieur à « Bac +2 ».

L'utilité opérationnelle et l'utilité stratégique des instruments de calcul des coûts seront étudiées dans le paragraphe suivant.

2.4. Organisation et rôle des outils de calcul des coûts

Dans ce paragraphe, nous voulons s'assurer de l'utilité opérationnelle et stratégique des outils de calcul des coûts perçue par les entreprises en Tunisie. En effet, les entreprises Tunisiennes perçoivent l'utilité des instruments de calcul des coûts quant à la détermination de leur prix de revient.

2.4.1. L'utilité opérationnelle des instruments de calcul des coûts

L'utilité opérationnelle des outils de calcul des coûts a été mesurée par 3 items « degré de maîtrise de la performance et de déploiement de la stratégie », « le degré de minimisation des risques d'exploitation » et « le degré d'aide à la prise de décision »

L'analyse discriminante multiple se base sur un certain nombre d'hypothèses. Nous vérifions tout d'abord le respect de ces hypothèses avant d'interpréter les résultats. Tout d'abord, nous devons nous assurer de l'homogénéité de la variance des populations des utilisateurs et des non-utilisateurs des nouvelles méthodes. Le test M de Box est utilisé pour tester l'homogénéité des matrices variances-covariances. Pour s'assurer de cette homogénéité, le M de Box doit être non significatif, tout en retenant le seuil recommandé de 0,001, étant donné la sensibilité de ce test. En effet, les résultats présentés en annexe 3.8 montrent que le test est non significatif puisque $p = 0,006 > 0,001$.

Nous avons également testé la multi colinéarité entre les 3 items en utilisant les matrices intra-groupes combinées. La matrice présentée en annexe 3.8 indique que les corrélations ne sont pas élevées entre les variables. Ce qui prouve qu'il n'y a pas un problème de multicollinéarité. Après avoir vérifié les deux hypothèses, on passe à l'interprétation des résultats de l'analyse discriminante.

Le test de Lambda de Wilks utilisé pour étudier la dépendance entre les 3 items mesurant l'utilité opérationnelle de l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts pour les entreprises est significatif ($p=0,000 < 0,05$). On peut dire qu'il y a une relation positive et significative entre l'utilisation des nouvelles pratiques de calcul des coûts et l'amélioration de la performance opérationnelle de l'entreprise. ***L'hypothèse 7 est confirmée.*** En effet, l'utilisation des instruments plus développés comme la méthode ABC entraîne l'amélioration de la performance opérationnelle de l'entreprise.

Nous avons procédé par la suite au test de l'influence de l'utilisation des nouveaux instruments sur chacune des caractéristiques de l'utilité opérationnelle. En effet, le test de student a montré que l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts n'a pas un effet significatif sur la maîtrise de la performance et le déploiement de la stratégie. ($p=0,236$) (annexe 3.8.1). De même, nous avons trouvé que l'utilisation des pratiques n'a pas un effet significatif sur la minimisation des risques d'exploitation ($p=0,108$) (annexe 3.8.2). Cependant, le même test a montré qu'il y a une interdépendance entre l'utilisation des nouvelles pratiques et leur utilité à l'aide à la prise de décision ($p=0,000 < 0,05$) (annexe 3.8.3).

On peut conclure donc que, l'utilité opérationnelle des nouveaux instruments de calcul des coûts se manifeste surtout dans l'aide à la prise de décision. Nos résultats convergent avec

ceux trouvés par l'étude de Ben Hadj Salem et Ghadhab (2012) qui a traité l'impact de l'utilisation de la méthode ABC sur l'amélioration de la prise de décision dans le cas d'un restaurant à la carte Tunisien.

Après avoir testé l'utilité opérationnelle du calcul des coûts, on passe à tester son utilité stratégique pour les entreprises. D'après notre connaissance, il n'existe pas d'étude jusqu'à maintenant qui a apprécié l'utilité stratégique de l'utilisation des instruments de calcul des coûts en Tunisie.

2.4.2. L'utilité stratégique des instruments de calcul des coûts dans les PME

Afin de soulever l'utilité stratégique des nouveaux instruments de calcul des coûts comme l'ABC dans les PME, nous avons demandé aux répondants de nous indiquer sur une échelle de likert de 5 points leur perception de la réalisation des objectifs stratégiques suite à l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts et nous avons choisi de nous concentrer sur deux méthodes qui sont la méthode ABC et la méthode des sections homogènes. En effet, nous avons ajouté la méthode des sections homogènes comme nouvelle méthode étant donné le faible taux d'utilisation de la méthode ABC par les PME en Tunisie.

Afin de déterminer la vision stratégique des PME, nous avons posé une série de questions comme :

- Est-ce qu'il y a une gestion prévisionnelle ?
- Si oui, quelles sont les différentes phases de cette gestion prévisionnelle ?
(Planification stratégique, gestion budgétaire, ou autres phases à préciser)
- Avez-vous des procédures spécifiques d'investissement ?
- Si oui, pouvez-vous résumer les phases principales de vos procédures d'investissement ?

Avant de procéder à l'analyse des résultats nous commençons par savoir qu'est-ce qu'une gestion prévisionnelle et qu'est-ce qu'une gestion budgétaire. En effet, la gestion prévisionnelle est la traduction des activités futures de l'entreprise et les moyens retenus pour atteindre les objectifs. Alors que la gestion budgétaire est chargée d'élaborer des budgets c'est-à-dire des prévisions d'actions chiffrées en fonction des décisions prises.

Il reste maintenant d'apprécier la place de ses moyens et types de gestion dans les PME. Les réponses à ses différentes questions sont récapitulées dans l'annexe 4.15. Nous avons trouvé que la plupart des PME n'ont pas une gestion prévisionnelle (44 entreprises). Ces entreprises sont généralement de petite taille (de 10 à 200 personnes). Ces entreprises n'ont pas l'habitude de fixer des objectifs à long terme surtout dans le cadre de la politique

d'emplois. Cependant, elles assurent une gestion budgétaire par la fixation des budgets chiffrés prévisionnels. Pour ces entreprises il n'existe pas une politique d'investissement.

Pour les entreprises un peu plus grandes c'est-à-dire dont le nombre d'employés varie entre 200 et 300 personnes, il y a 14 parmi 18 entreprises qui ont une gestion prévisionnelle, de même, les principales phases de la gestion principales se limitent à la gestion budgétaire. Alors que pour ces entreprises il n'y a pas une politique d'investissement c'est-à-dire qu'il n'y a pas des prévisions pour faire des investissements.

Cependant pour les entreprises de tailles intermédiaires, c'est-à-dire dont le nombre d'employés varie entre 300 et 500 personnes, les choses sont un peu différentes puisqu'il y a 12 parmi 13 qui disposent d'une gestion prévisionnelle. Ces entreprises estiment leurs besoins en matière d'emplois et de compétences avant que leur besoin se manifeste réellement. Chaque service ou département fixe ses besoins que se soient humains ou financiers et fixe aussi ces qualifications d'embauche. Les principales phases de la gestion prévisionnelle sont la planification stratégique et la gestion budgétaire. Les politiques d'investissement consistent en particulier dans l'acquisition d'un terrain et de développement des activités des entreprises. Cependant l'investissement pour ces entreprises ne signifie pas la création de nouvelles activités et la pénétration de nouveaux produits.

Les entreprises PME sont averses au risque, étant donné leurs caractéristiques organisationnelles, individuelles et financières qui constituent un obstacle pour leur développement. Elles évitent les risques et investissent dans les projets relatifs à leurs activités principales et essayent de rester sur les marchés actuels. Ils n'ont pas généralement l'intention de pénétrer de nouveaux marchés.

En effet on voudrait savoir dans quelle mesure l'utilisation de nouvelles pratiques contribuent à la coordination des comportements des acteurs vers la réalisation des objectifs stratégiques. En utilisant le test de student, nous n'avons pas trouvé de différence significative entre les utilisateurs des nouvelles pratiques et les non-utilisateurs quant à leur perception de l'utilité du calcul des coûts comme moyen de coordination des comportements des acteurs vers la réalisation des objectifs stratégiques ($p=0,283$) (annexe 3.8.4) et par conséquent **l'hypothèse 8 est non validée**

2.5. Les intérêts et les limites du questionnaire

Etant donné que la plupart des variables que l'on étudie sont des variables qui expriment le comportement des humains, certains aspects psychologiques sont difficiles à cerner par une étude quantitative. Encore, nous pouvons distribuer le questionnaire sur un très grand nombre d'individus, mais si certaines questions n'ont pas beaucoup de réponses, par conséquent, il devient difficile de valider statistiquement les résultats trouvés par une étude qualitative. L'absence de réponse à une question ça ne veut pas dire que le phénomène existe ou n'existe pas dans l'entreprise enquêtée.

Les statistiques peuvent ainsi cacher plus qu'elles ne révèlent ou être parfois en déphasage avec situations qui existent réellement. Les limites de notre étude quantitative résident dans le fait que certaines hypothèses non généralisables conduisent à des conclusions qui nécessitent des études plus approfondies.

Nos conclusions sont cependant pour l'essentiel une explication réelle des pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie, des facteurs de contingence identifiés ainsi que de la contribution de l'utilisation des outils de calcul des coûts. Ainsi, nous pouvons conclure que les hypothèses validées ont assez largement suffi pour caractériser les usages des pratiques de calcul des coûts ainsi que leurs utilités opérationnelles et stratégiques.

Nous considérons, malgré quelques difficultés dans la validation statistique des résultats, que les hypothèses les plus importantes et déterminantes sont validées par les tests statistiques.

Section 3 : Apports et perspectives

Il s'agit ici de procéder dans un premier lieu à une récapitulation des apports de cette recherche pour pouvoir ensuite faire des perspectives d'amélioration du cadre de la comptabilité des entreprises nationales. Dans cette section, nous allons présenter dans un premier paragraphe les résultats globaux de la recherche et dans un deuxième paragraphe nous exposerons les perspectives d'amélioration des systèmes de calcul des coûts mises en place.

3.1. Les résultats globaux de la recherche

Les apports de notre recherche peuvent se résumer en trois points à savoir :

- L'identification de la typologie des instruments de calcul des coûts utilisée par les PME en Tunisie.
- L'inventaire des facteurs de contingence de la comptabilité de gestion et la compréhension des mécanismes d'utilisation des techniques de calcul des coûts en Tunisie.
- L'appréciation de la contribution opérationnelle et stratégique de l'utilisation des instruments de calcul des coûts par les entreprises en Tunisie.

On a trouvé dans le cadre de notre recherche que les nouvelles méthodes de calcul des coûts sont utilisées en Tunisie avec décalage temporel et ceci en raison d'un nombre de facteurs de contingence. Il s'agit là de quelques facteurs dominants explicatifs de l'absence d'un service bien déterminé pour le calcul des coûts et qui constituent des éléments bloquants le développement des entreprises nationales :

- Absence d'un système d'information facilitant la communication entre les différents organes de l'entreprise. Ce facteur est très important lorsque l'entreprise veut se doter d'une méthode de calcul des coûts comme l'ABC. En effet, le facteur majeur de complexification de la gestion dans l'entreprise est le problème de communication interne entre les différents services de l'entreprise car l'information ne circule pas facilement entre les services.
- Le manque parfois d'expérience ou d'expertise des employés pour concevoir des systèmes de calcul des coûts adaptés. Ce manque est généralement suivi par une centralisation de la prise de décision entre les mains d'une seule personne. Ce qui rend le changement et l'amélioration difficile.

- Aussi, il y a les réglementations économiques c'est-à-dire le facteur fiscal et les engagements bancaires qui peuvent empêcher le développement des entreprises. En d'autres termes l'Etat doit se manifester pour encourager les améliorations dans les entreprises pour que ces dernières soient en mesure de faire face à la concurrence.
- Le financement : la mise en place et l'utilisation de la méthode ABC par exemple sont très coûteux en matière d'argent.
- L'absence de prévisions et de stratégies claires pour l'entreprise.

Le système de comptabilité analytique dans les PME Tunisiennes n'est pas formalisé, les méthodes mises en place sont liées principalement à la taille des entreprises et la complexité du système est liée à la diversification de la gamme de produits et à la complexité du processus de production.

Concernant la contribution de l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts pour les entreprises en Tunisie nous avons recensé leur utilité aux yeux des répondants. Mais le problème est la difficulté de sa mise en œuvre. C'est pour cette raison que nous avons trouvé que les PME n'utilisent pas la méthode ABC pour une partie ou pour la totalité de la méthode contrairement aux grandes entreprises. En effet, nous avons trouvé que l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts permet d'améliorer la prise de décision. Cependant, concernant l'apport stratégique la plupart des entreprises n'accordent pas beaucoup d'importance à l'utilité stratégique de la méthode étant donné le manque ou l'absence de la gestion prévisionnelle et de plan stratégique clair.

3.2. Les perspectives d'amélioration des systèmes de calcul des coûts mis en place

Par cette recherche, nous avons diagnostiqué l'essentiel des facteurs explicatifs de l'utilisation des pratiques de calcul des coûts dans les entreprises en Tunisie. En effet, le tissu économique Tunisien est marqué par la forte présence des PME. Ces derniers représentent notre champ d'intérêt. Pour améliorer les systèmes de calcul des coûts mis en place, il est nécessaire d'améliorer les outils de communication entre les différents organes de l'entreprise en instaurant des systèmes d'information. En effet les entreprises en Tunisie souffrent du manque d'un système d'information développé qui permet à l'information de circuler facilement entre les différents services. Aussi, l'influence de l'Etat dans l'économie du pays et l'application exagérée de l'impôt peuvent être un facteur inhibiteur de l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts. Il convient donc, que l'Etat se manifeste à travers

des encouragements, c'est-à-dire des subventions accordées aux entreprises pour les encourager à faire des investissements.

Il ne faut pas oublier les perturbations politiques depuis la révolution en 2011 qui ont engendré des effets négatifs sur l'économie Tunisienne. La plupart des entreprises étrangères sont fermées et ont changé de pays et les entreprises Tunisiennes se trouvaient devant une concurrence très intense mondialement et ils ne peuvent pas par conséquent honorer à leur engagement.

La crise économique du pays touche aussi bien les entreprises que les citoyens. Donc pour développer les systèmes de calcul des coûts mis en place, il est indispensable que la situation politique du pays se stabilise et par conséquent la situation économique s'améliorera.

Les problèmes de structuration internes de la gestion et de pilotage de la performance se posent chez les PME nationales. Ces problèmes ne sont pas les mêmes selon la taille, les caractéristiques techniques de leurs activités... La construction d'un système de pilotage de la performance approprié à chaque cas s'avère ainsi très délicate. Par cette recherche, nous avons diagnostiqué l'essentiel des facteurs de contingence explicatifs des types des pratiques de calcul des coûts mises en œuvre dans les organisations.

Si le contrôle de gestion et plus spécifiquement les outils de calcul des coûts ne sont pas bien développés dans les PME Tunisiennes, c'est parce que leurs utilités n'y sont pas encore connues. Le défaut de compétitivité de ces entreprises peut s'expliquer alors par un problème de réalisation des choix de gestion opérationnels et stratégiques de qualité, et par un système de cohérence, d'efficience et d'efficacité organisationnelle. Nous proposons deux possibilités de solutions pour permettre aux entreprises en difficultés de mieux structurer leur gestion interne et de pouvoir gérer et développer la performance économique. Ces solutions sont destinées à deux catégories d'entreprises à savoir :

- Les entreprises dont les pratiques de comptabilité de gestion sont peu instrumentées : Ici, l'entreprise, ne disposant pas d'une part de l'expertise nécessaire en son sein, et d'autre part des moyens matériels qui leur permettent d'installer ses systèmes. On peut alors envisager une expertise extérieure notamment de la part des professionnels du contrôle de gestion. De même les PME peuvent envisager l'augmentation de leur capital avec l'entrée de nouveaux investisseurs afin de pouvoir améliorer leurs rendements et par conséquent améliorer leurs outils de gestion. Ces solutions peuvent être efficaces pour les PME pour qu'elles puissent s'adapter avec les changements de l'environnement caractérisé par la présence des entreprises de grande taille et des entreprises multinationales. La reconfiguration de la gestion des PME doit être opérée

en trois étapes : une planification stratégique adéquate et cohérente, la construction d'une structure organisationnelle adaptée, et un contrôle de gestion bien structuré.

Par conséquent, les entreprises doivent mettre en place des ressources humaines qualifiées et de qualité. Les PME en croissance gérées sur une base familiale doivent donc ouvrir leur capital pour faire entrer de nouveaux investisseurs.

- Pour certaines entreprises familiales, le contrôle de gestion du type procédural est exercé par le directeur financier, à qui revient en général la charge d'élaboration des budgets. Il est aussi difficile au directeur financier, en plus de ses attributions, d'effectuer convenablement un contrôle de performance, de procéder au calcul des coûts, et d'initier et d'animer des démarches de changement pour ce qui concerne l'ensemble des processus internes. Il convient donc de concevoir des cellules autonomes de contrôle de gestion et de calcul des coûts en tenant compte des caractéristiques techniques de l'activité de l'entreprise et des contraintes de son environnement. En effet, les services internes doivent être bien choisis, structurés et articulés, et les différentes tâches clairement définies. Les différents acteurs du système de calcul des coûts doivent avoir la formation adéquate. C'est la condition pour pouvoir solliciter les outils et techniques de calcul des coûts nécessaires. Aussi, il faudrait confier la gestion à des professionnels du management et de comptabilité de gestion pour pouvoir ériger des systèmes de contrôle et de management optimaux. Pour ces PME, il serait mieux de séparer la gestion de la propriété pour rationaliser le fonctionnement des processus interne.

Conclusion

Au cours de ce chapitre, qui a traité les enseignements de l'étude quantitative, nous avons commencé dans une première section par l'analyse des réponses au questionnaire. Au niveau de cette section, nous avons déterminé le taux de réponse et le comparer avec les taux trouvés dans d'autres études. Aussi, nous avons présenté le niveau de culture des dirigeants des entreprises participante à notre questionnaire.

Dans une deuxième section, nous avons présenté une analyse statistique des résultats. En effet, dans cette section, nous avons testé les relations entre les différentes variables de notre recherche. En d'autres termes nous avons testé les relations entre les facteurs de contingence identifiés dans notre thèse avec l'utilisation des pratiques de calcul des coûts. De même, nous avons essayé d'apprécier l'utilité opérationnelle et stratégique de l'utilisation des instruments de calcul des coûts dans les PME en Tunisie.

Dans une troisième section, nous avons présenté les apports et les perspectives. Dans cette section, nous avons commencé par la présentation des résultats globaux de la recherche, pour par la suite, nous avons passé à la présentation des perspectives d'amélioration des systèmes de calcul des coûts mis en place.

Conclusion de la deuxième partie

Au cours de cette partie, nous avons procédé à la réalisation de la recherche. Cette réalisation a été faite en faisant des entretiens auprès des entreprises industrielles dont la taille ne dépasse pas 500 personnes. En effet, nous avons procédé dans un premier chapitre, à la description de notre étude qualitative par des entretiens qui nous a permis de reformuler nos hypothèses de recherches qui ont été testé par la suite sur un échantillon plus important de PME. Ensuite, dans un deuxième chapitre, nous avons présenté notre recherche quantitative par questionnaire, c'est-à-dire la manière d'élaboration du questionnaire ainsi que son administration auprès des entreprises (Identification de la cible de l'enquête et présentation de notre échantillon définitif). Dans un troisième chapitre, nous avons présenté nos résultats empiriques.

Nous avons identifié les différentes pratiques utilisées par les PME industrielles dont la taille varie entre 10 et 300 personnes en Tunisie et les entreprises de taille intermédiaires dont la taille varie entre 300 et 500 personnes. En effet, pour les PME dont la taille variant entre 10 et 100 personnes nous avons trouvé que la majorité de ces entreprises ont un système très embryonnaire de calcul des coûts puisqu'elles utilisent des formules simples pour déterminer leur coût. Ce dernier est déterminé par une simple addition des charges directes. En ce qui concerne, les PME dont la taille varie entre 100 et 300, ces entreprises ont des méthodes de calcul des coûts qui sont généralement la méthode de coût complet, la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes, mais ces méthodes ne sont pas standardisées. Cependant, pour les entreprises de tailles intermédiaires c'est-à-dire celles dont le nombre d'employés varie entre 300 et 500 personnes, elles utilisent des méthodes de calcul des coûts standardisées et plus développées.

Cette différenciation dans le degré de développement des instruments de calcul des coûts utilisés entre les différentes catégories d'entreprises peut être expliquée par plusieurs facteurs que nous avons identifiés dans le cadre de notre thèse (la taille de l'organisation, la formation des dirigeants, la technologie d'information, la structure des charges, la diversité des produits, la structure organisationnelle).

Nous avons trouvé parmi ces 6 facteurs, 3 ont été confirmés qui sont la taille de l'organisation, la diversité des produits et la structure décentralisée de l'organisation peuvent expliquer cette différenciation dans le degré de développement des instruments de calcul des coûts utilisés par les PME en Tunisie. Cependant, les trois autres facteurs (la formation des employés, la technologie d'information, et la structure des charges) n'expliquent pas cette différenciation.

Après avoir identifié les facteurs susceptibles d'influencer l'utilisation des nouvelles pratiques de calcul des coûts au sein des PME en Tunisie, nous avons procédé à la détermination de leurs contributions opérationnelles et stratégiques. Nous avons trouvé que l'utilité opérationnelle de l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts est perçue comme étant plus élevée par les entreprises qui utilisent les nouvelles méthodes que par les entreprises qui ne les utilisent pas. Cette utilité est perçue surtout en termes d'aide à la prise de décision. Cependant, nous n'avons pas trouvé de différence significative entre les utilisateurs des nouvelles méthodes et les non utilisateurs quant à leurs perceptions de l'utilité stratégique de ces instruments.

Nos résultats sont récapitulés dans le tableau suivant en les comparants avec les autres travaux dans d'autres contextes (pays développés et pays en voie de développement).

Tableau 24: comparaison entre nos résultats avec les résultats des recherches antérieures

Les variables	Les recherches antérieures	Notre recherche
Les caractéristiques de l'échantillon	<p>Nobre (2001) : Entretien face à face avec 86 PME indépendantes en France et qui ont un effectif compris entre 50 et 500 avec une diversité des secteurs.</p> <p>Ngongang (2010) : A contacté 144 PMI camerounaises dont l'effectif est compris entre 5 et 100 personnes, mais 86 ont répondu.</p> <p>Abi Azar (2005) : 6 PME agroalimentaires dont la taille est comprise entre 30 et 100.</p> <p>Belaid et Bergeron (2006) : 34 entreprises manufacturières au Québec dont la taille (entre 50 et 250 employés) et le chiffre d'affaires (entre 3 et 24 millions de dollars).</p> <p>Lavigne (2002) : 282 PME manufacturières ayant un effectif compris entre 10 et 250 salariés</p> <p>Ben Hamadi et Chapellier (2012) : dirigeants de PME industrielles en Tunisie et dont l'effectif est compris entre 10 et 300 personnes.</p>	<p>-70 entreprises du secteur industriel et opérant dans les activités qui représentent la majeure partie du tissu industriel Tunisien (textiles et habillements, agro-alimentaires, mécaniques et métallurgiques et chimiques).</p> <p>-57 ont un effectif compris entre 10 et 300 personnes et 13 dont l'effectif est compris entre 300 et 500. Cette dernière catégorie serve de comparaison afin de dégager les différences et les ressemblances entre ces deux catégories.</p> <p>➡ Dans le cadre de notre recherche, nous avons pris en considération deux catégories d'entreprises : les PME dont la taille est comprise entre 10 et 300. et les entreprises de tailles intermédiaires dont la taille est comprise entre 300 et 500 personnes. Les PME sont réparties en trois sous catégories : la première dont la taille varie entre 10 et 100 personnes, la deuxième dont la taille varie entre 100 et 200 personnes et la troisième dont la taille varie entre 200 et 300 personnes.</p>
Les pratiques de calcul des coûts dans les PME	<p>Nobre (2001) : a montré que dans les PME, la comptabilité de gestion est fondée essentiellement sur les méthodes traditionnelles de coûts complets mais avec parfois recours aussi au direct costing. En effet, dans les entreprises orientées produits et process, les coûts sont calculés en utilisant la méthode de coûts complets et/ou le direct costing. Les prix sont élaborés à partir du coût complet plus une marge ou à partir du marché. Dans les productions orientées clients, les entreprises font recours souvent à la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes et les prix sont fixés sur la base de ce coût de revient plus une marge. La comptabilité par activités semble inexistante dans ces PME.</p> <p>Ngongang (2010) : a trouvé que, 57 parmi 86 PME utilisent la méthode de coût complet alors</p>	<p>Certaines entreprises ont adopté plus qu'une méthode de calcul des coûts. De même, la méthode du coût complet est la plus utilisée essentiellement par les entreprises de petite taille alors que, les entreprises de très petite taille utilisent la méthode du direct costing. Nous avons également remarqué que la méthode ABC est utilisée généralement en parallèle avec la méthode des sections homogènes dans les entreprises de tailles intermédiaires.</p> <p>La discrimination au niveau de l'utilisation des instruments de calcul des coûts entre les différentes catégories d'entreprises est claire.</p>

	<p>que les restants ne l'utilisent pas. En effet, la méthode de coût complet est la plus utilisée (66,3 %). L'utilisation de cette méthode permet de suivre l'évolution des coûts de revient et les résultats par familles. Cependant, les méthodes modernes de calcul des coûts ne sont pas encore bien courantes (9,3 %).</p> <p>Abi Azar (2005) : Les PME utilisent la méthode du direct costing. Le contrôle de gestion utilisé par les PME, se réduit à la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion sans aucun vision stratégique ou managérial ; de même, le contrôle de gestion n'est pas utilisé dans sa dimension système d'information, mais plutôt dans le sens de régulation des comportements et de supervision.</p>	
Les facteurs de contingence	<p>Les recherches ont testé la relation entre : la taille, le profil des dirigeants, la diversité des produits, la structure des charges, la structure organisationnelle, et le développement technologique et l'utilisation des méthodes de calcul des coûts soit dans les PME, soit les entreprises de grande taille.</p>	<p>Nous avons étudié ces facteurs sur deux catégories d'entreprises : les PME et les entreprises de tailles intermédiaires. Ceci nous a permis de dégager les ressemblances et les différences entre ces deux catégories et mieux encore entre les différentes catégories de PME.</p>
La taille	<p>Alcouffe (2002); Al-Omiri et Drury (2007) ; Elhamma (2010) ; Lavigne (2002) ; Bampoky (2011) ont trouvé que la taille représente le facteur essentiel de contingence structurelle de l'usage des outils de contrôle de gestion.</p>	<p>Nous avons également trouvé que la taille de l'organisation est un facteur qui fait la discrimination au niveau de l'utilisation des méthodes de calcul des coûts.</p>
La technologie de l'information	<p>Hyvönen (2003) ; Meyssonier et Pourtier (2006), ont trouvé sur un échantillon composé des grandes entreprises, qu'il n'y a pas un lien significatif entre l'utilisation de nouveaux outils informatiques et l'utilisation des outils de contrôle de gestion développés.</p>	<p>Nous avons trouvé la même constatation puisqu'on n'a pas trouvé de différences significatives entre le développement technologique et l'utilisation des outils développés de calcul des coûts.</p>

<p>La structure des charges</p>	<p>Bjornenak (1997) : A trouvé une relation significative et positive entre le pourcentage des charges indirectes et l'utilisation de la méthode ABC.</p> <p>Alcouffe (2002) ; Malmi (1999) n'ont pas trouvé de différence significative entre les entreprises qui utilisent la méthode ABC et celles qui ne l'utilisent pas quant à la structure de leurs coûts.</p>	<p>L'augmentation des charges indirectes par rapport aux charges directes n'est pas un facteur explicatif de l'utilisation des méthodes de calcul des coûts.</p> <p>⇒ Nos résultats convergent avec ceux trouvés par Alcouffe (2002) et Malmi (1999) dans le contexte français.</p>
<p>La diversité des produits</p>	<p>Moalla (2007) en Tunisie et Abi Azar (2005) au Liban : les entreprises dont les produits sont diversifiés cherchent généralement à avoir des méthodes de calcul des coûts les plus sophistiquées pour essayer d'identifier le plus fiable que possible les coûts de chaque catégorie de produits afin de dégager pour chaque produit les résultats de gain ou de perte.</p>	<p>Nous avons testé ce facteur sur l'utilisation des pratiques de calcul des coûts développées en faisant une comparaison entre les PME et les entreprises de tailles intermédiaires.</p> <p>⇒ Notre travail est le pionnier en Tunisie qui a fait une comparaison entre ces deux catégories d'entreprises (PME et entreprises de tailles intermédiaires) et mieux encore entre les différentes catégories de PME.</p>
<p>La structure organisationnelle</p>	<p>El Hamma (2010), dans une étude au Maroc et De La Villarmois et Tondeur (1996) en France ont trouvé que les entreprises décentralisées adoptent plus que les autres la méthode ABC.</p> <p>Gosselin (1997) dans une étude au Canada a trouvé que le degré élevé de centralisation et de formalisation est positivement associé à la mise en place de l'ABC.</p>	<p>La structure décentralisée dans des entreprises de tailles intermédiaires est un facteur explicatif de l'utilisation des méthodes de calcul des coûts les plus développées.</p>
<p>La formation des dirigeants</p>	<p>Ngongang (2010) a trouvé une relation significative entre le profil du dirigeant et le système d'informations comptables dans les PME Camerounaises.</p> <p>Olekalo (2011) a trouvé que le dirigeant congolais</p>	<p>Dans le cadre de notre recherche, les choses sont un peu différentes puisque nous avons trouvé qu'il n'y a pas des différences significatives dans le niveau de formation des dirigeants entre les différentes</p>

	<p>est une personne généralement de sexe masculin et dont l'âge varie entre 30 et 50 et ce quel que soit le secteur privé ou public. Il est souvent de formation supérieure, il est formé dans le domaine de l'économie, du marketing, de la comptabilité, des ressources humaines et techniques.</p> <p>Ben hamadi et Chapellier (2012) en Tunisie : le type de formation des dirigeants gestionnaires ou non gestionnaires est une variable explicative du degré de complexité des systèmes de données comptables au sein des PME.</p>	catégories d'entreprises (PME et entreprises de tailles intermédiaires)
L'utilité des instruments de calcul des coûts	Ben Hadj Salem et Ghadhab (2012) ont traité l'impact de l'utilisation de la méthode ABC sur l'amélioration de la prise de décision dans le cas d'un restaurant à la carte Tunisien.	<p>Dans le cadre de notre recherche, nous avons utilisé deux caractéristiques outre la caractéristique de l'aide à la prise de décision pour apprécier l'utilité opérationnelle de l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts par les PME en Tunisie. ses caractéristiques sont : la maîtrise de la performance et le déploiement de la stratégie et la minimisation des risques d'exploitation. Nous avons trouvé que l'utilité à l'aide à la prise de décision est perçue comme étant plus élevé par les entreprises qui utilisent les nouvelles méthodes que par les entreprises qui ne les utilisent pas. Cependant pour les deux autres caractéristiques nous n'avons pas trouvé de différences significatives.</p> <p>Concernant l'utilité stratégique des instruments de calcul des coûts qui se manifeste par le degré de participation de ces nouvelles méthodes dans la réalisation des objectifs stratégiques, nous n'avons pas trouvé de différences significatives entre les utilisateurs et les non-utilisateurs des nouvelles méthodes.</p>

CONCLUSION GÉNÉRALE

Les méthodologies d'études exploratoires qualitative et quantitative ont permis de dégager les pratiques de calcul des coûts aussi bien des PME que des grandes entreprises. Pour faire l'état de ces pratiques, la méthodologie a consisté à :

- Faire un état de l'art par lequel les instruments de calcul des coûts sont mis en exergue ;
- Réaliser une étude qualitative exploratoire auprès de 8 entreprises du secteur industriel.
- L'élaboration et administration d'un questionnaire avec 70 réponses exploitables;
- L'analyse et la discussion de l'enquête quantitative confirmatoire.

Dans la revue de la littérature, l'accent est mis sur l'examen assez exhaustif des styles de calcul des coûts mis en œuvre aussi bien dans les pays développés que dans les pays en développement pour parvenir à mettre en évidence les pratiques de calcul des coûts utilisées par les PME en Tunisie. Le constat a été fait sur le caractère souterrain et encore bien expliqué par la théorie des pratiques de calcul des coûts des pays en développement. Notre problématique a été dès lors de savoir comment est structuré le calcul des coûts dans les PME en Tunisie, ainsi que les facteurs pouvant influencer leur utilisation et d'apprécier l'utilité opérationnelle et stratégique des instruments de calcul des coûts.

La Tunisie réunit alors toutes les caractéristiques d'une économie en développement qui sont principalement:

- Un faible développement économique. Ce niveau de développement faible est dû à un manque notoire d'infrastructures économiques de base pour favoriser l'essor des activités industrielles. Aussi, il est dû à non respect de certaines entreprises des normes de qualité, de sécurité alimentaire et de protection de l'environnement.
- L'agriculture, le tourisme et la pêche sont habituellement les principales activités économiques des petits pays en développement et représentent une proportion substantielle de leur PIB et de leurs exportations. Chacun de ces secteurs est très sensible à la conjoncture sur les marchés mondiaux. Les petits pays qui dépendent plus des exportations de produits agricoles pour une proportion significative de leurs

recettes d'exportation ont souffert d'une baisse à long terme des prix réels sur les marchés mondiaux et de la lenteur de l'augmentation de la demande mondiale de leurs principaux produits agricoles d'exportation. En outre, leurs exportations de produits agricoles sont lourdement tributaires d'accords préférentiels, de sorte qu'elles sont exposées à certains risques du fait de la libéralisation multilatérale du commerce. Certains d'entre eux craignent que la nouvelle série de négociations sur l'agriculture n'aggrave ces risques, ce qui affecterait à son tour leur capacité d'importer, y compris des produits alimentaires. D'une manière générale, une forte dépendance à l'égard des marchés mondiaux rend plus difficile et plus complexe que pour les autres pays, la réalisation d'une sécurité alimentaire et d'une agriculture durables.

- Un tissu économique distribué principalement entre les filiales et les firmes multinationales, et les entreprises Tunisiennes filiales ou non.

Notre recherche qualitative nous a permis :

- de repérer tous les facteurs pouvant être considérés comme explicatifs de l'utilisation des instruments de calcul des coûts en Tunisie. L'intérêt de la recherche à ce niveau est d'identifier les facteurs spécifiques au contexte Tunisien, donc au contexte d'économie en développement.
- De dériver 8 hypothèses dont la confirmation totale de 4 parmi elles a permis, avec les facteurs de contingence isolés, de faire le point sur l'instrumentation du calcul des coûts dans les PME en Tunisie.
- D'apprécier l'utilité opérationnelle et stratégique des instruments de calcul des coûts.

Les facteurs de contingence repérés sont de deux catégories : les facteurs structurels et les facteurs dynamiques. En effet, les facteurs structurels comprennent les facteurs généraux ou communs à toutes les entreprises (la diversité de la gamme ou la complexité du processus de production, la taille de l'entreprise, la nature de l'activité, la structure organisationnelle) et les facteurs spécifiques à chaque secteur ou sous-secteur d'activités (culture de l'entreprise, caractéristiques techniques de l'activité). Les facteurs dynamiques sont : la formation des dirigeants et le niveau d'instrumentation de la gestion.

La diversité des pratiques de calcul des coûts s'explique par le fait que la gestion interne et externe des catégories d'entreprises étudiées est structurée et instrumentée différemment.

L'étude exploratoire qualitative étant réalisée sur 8 cas et la rigueur scientifique à laquelle nous devons différer, nous a conduits à faire une étude quantitative par questionnaire en vue de généraliser les constats.

L'analyse discriminante a permis de vérifier les hypothèses et donc de confirmer les styles dégagés dans la phase exploratoire. En effet, parmi les 8 hypothèses formulées nous avons pu vérifier 4. La taille de l'organisation mesurée par le nombre d'employés peut être un facteur explicatif de l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts. Cela signifie que plus l'entreprise est de grande taille par rapport aux autres plus elle a de fort de chance d'utiliser les nouvelles méthodes de calcul des coûts. La plupart des auteurs ont confirmé cette constatation sauf Nobre (2001) qui n'a pas trouvé de relation significative entre la taille des PME et le développement des outils de calcul des coûts. De même, nous avons trouvé que la diversité des produits peut être un facteur qui favorise l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts. En effet, les entreprises qui produisent des produits diversifiés sont ceux qui utilisent des méthodes développées de calcul des coûts. Nous n'avons pas trouvé d'études qui ont traité ce facteur dans le cadre des PME et donc notre recherche peut être considérée comme pionnier.

La structure décentralisée des entreprises surtout pour les entreprises de tailles intermédiaires dans notre échantillon, qui ont un nombre d'employés allant de 300 à 500, peut-être un facteur explicatif de l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts.

En ce qui concerne l'utilité opérationnelle des nouvelles méthodes de calcul des coûts, nous avons trouvé une relation positive et significative entre l'utilisation des nouvelles méthodes par les entreprises en Tunisie et son utilité opérationnelle. En effet, nous avons trouvé une relation significative entre l'utilisation des nouvelles méthodes et leur utilité dans la prise de décision, alors qu'il n'existe pas de relation significative entre l'utilisation des nouvelles méthodes et leur utilité pour la maîtrise de la performance et le déploiement de la stratégie, et pour la minimisation des risques d'exploitation. Cependant, les autres hypothèses relatives à la formation des dirigeants, le rôle de la technologie d'information, la structure des charges, et le rôle stratégique de l'utilisation des nouvelles méthodes n'ont pas été vérifiés.

Ensuite, nous avons procédé à une analyse typologique de synthèse en vue de finaliser la construction du modèle explicatif de l'utilisation des pratiques de calcul des coûts en Tunisie.

En raison des facteurs de contingence, les techniques de calcul des coûts en Tunisie sont utilisées avec décalage (entre des entreprises de petite taille et de grande taille, et entre les entreprises qui produisent une gamme différente de produits et donc un processus de production complexe et les entreprises qui produisent une seule gamme et donc un processus de production peu complexe).

Une confiance absolue est parfois accordée aux instruments de calculs des coûts mis en œuvre par les acteurs (les dirigeants) dans l'organisation du fait de leur niveau de formation parfois moins élevé. Aussi, l'inacceptation et le pouvoir des dirigeants rendent le changement un peu difficile surtout lorsqu'ils n'admettent pas l'apport du raffinement des systèmes de calcul des coûts comparativement à leur coût. Il ressort donc que les nouveaux instruments et techniques de calcul des coûts sont utilisés lentement dans les PME en Tunisie.

Dans le cadre de cette recherche, nous avons remarqué que les entreprises en Tunisie et surtout les PME même celles qui n'utilisent pas les nouvelles méthodes de calcul des coûts, apprécient beaucoup leur utilité que se soit opérationnelle et stratégique.

Nos travaux décrivent une réalité très importante pour l'Etat, les dirigeants d'entreprises et les investisseurs potentiels. Pour l'Etat, les facteurs clés de succès sont connus pour permettre la mise en œuvre d'actions économiques efficaces à l'endroit des secteurs en difficulté. En effet, la compréhension de la situation réelle de l'ensemble des entreprises privées devrait conduire l'Etat à réviser les infrastructures institutionnelles en place. Notre description de la situation de ces entreprises fournit également à l'Etat des éléments de politique permettant d'améliorer leur performance. En ce qui concerne les dirigeants d'entreprises nationales, les tenants et les aboutissants des pratiques de calcul des coûts sont mis en exergue et les principales voies de sa mise en œuvre et de son développement explorées. La gestion de certaines entreprises doit être restructurée. Il s'agit des PME en croissance sur la base de relation familiale et dont lesquelles on note une absence de prévision, de planification stratégique et opérationnelle.

La comptabilité analytique de gestion doit être introduite pour gérer et développer leur performance. Pour les entreprises qui ont une comptabilité analytique de gestion peu instrumentée et qui sont confrontées à des problèmes de compétitivité, il faut étudier la possibilité de se doter des outils de calcul des coûts développés et parfaitement adaptés au contexte. De toute façon, la formation des employés et des dirigeants doit suivre le

développement des outils de calcul des coûts et ceci pour favoriser un apprentissage organisationnel génératif. L'autonomie du service comptabilité analytique et l'utilisation des outils de calcul des coûts doivent être senties comme une nécessité et les comptables doivent maîtriser le fonctionnement de l'organisation et avoir une bonne connaissance des contraintes de l'environnement pour pouvoir mettre les systèmes de contrôle nécessaire.

Pour les investisseurs actuels et les investisseurs potentiels, notre recherche donne des informations réelles sur l'environnement Tunisien des affaires, les principaux problèmes de performance auxquels les PME en place sont confrontées et les pistes de création et de développement de nouvelles structures.

Les facteurs qui caractérisent l'économie Tunisienne sont : la concurrence dont sont victimes les entreprises nationales, la structure organisationnelle en fonction de laquelle nous avons réussi à faire la typologie des styles de calcul des coûts, les problèmes d'instrumentation des outils de calcul des coûts adaptés aux spécificités de l'environnement. Mais le problème majeur qui empêche le développement économique dans cette période (à partir de la révolution) est l'instabilité politique de notre pays.

Notre recherche souffre de certaines lacunes, en effet notre échantillon est limité ce qui fait que la généralisation de nos résultats devrait se faire avec précaution.

La vérification de nos hypothèses dans d'autres contextes économiques et surtout dans d'autres secteurs comme le secteur de service (par exemple : les hôpitaux). En effet une étude a été faite sur un cas d'hôtel à la carte en Tunisie pour tester la contribution de l'utilisation de l'ABC sur l'amélioration de la prise de décision. Par conséquent, nous pouvons étudier les facteurs d'utilisation des nouveaux instruments comme l'ABC ainsi que leur contribution opérationnelle et stratégique dans le secteur hôtelier en général avec un nombre élevé de cas afin de pouvoir trouver des résultats plus générales.

BIBLIOGRAPHIE

1. ARTICLES ET OUVRAGES

Abernethy M A., Lillis A.M., Brownell P., Carter P. (2001), "Product diversity and costing system design choice: field study evidence", *Management Accounting Research*, vol 12, Iss 3, pp: 261–279.

Abi Azar J. (2005), « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : Cas des PMI au Liban », Numéro d'attribution : n° 20050062, Manuscrit auteur, publié dans "Comptabilité et Connaissances, France (2005).

Affès H., Chabchoub A. (2007), « Le système d'information comptable : Les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie », *la Revue des Sciences de Gestion*, N°224-225, pp: 59-68.

Alcouffe S. (2002), « *La diffusion de l'ABC en France : Une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion de l'innovation* », actes du 23 ème congrès de l'AFC.

Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. (2003), « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative », *Comptabilité – Contrôle-Audit*, Numéro Spécial, Mai 2003, pp: 7-26.

Alcouffe S. et Guedri Z. (2008), « Le rôle des canaux de communication et des caractéristiques perçues de l'innovation dans le processus d'adoption de la comptabilité par activités (méthode ABC) », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro thématique (décembre 2008), pp: 39-66.

Alcouffe S. et Malleret V. (2004), « Les fondements conceptuels de l'ABC : à la française », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 10, volume 2, pp: 155-178.

Alcouffe S et Mévellec P. (2012), « *Analyse de la littérature sur l'ABC et proposition d'une taxinomie* », 33^{ème} congrès de l'AFC- comptabilités et innovations, France.

Al-Omiri M. et Drury C. (2007), "A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations", *Management Accounting research*, Vol 18, pp: 399-424.

Alleyne P. et Marshall D W. (2011), "An Exploratory Study of Management Accounting Practices in Manufacturing Companies in Barbados", *International Journal of Business and Social Science*, Vol 2, pp: 49-58.

Argyris C et Kaplan R S. (1994), "Implementing new knowledge: the case of activity based costing", *Accounting Horizons* 8, N°3 (September 1994), pp: 83-105.

Bajan-Banaszak G. (1998), « L'expert-comptable et le conseil en gestion », *Revue Française de Comptabilité*, N° 249, pp: 95-101.

Bampoky B. (2011), « *Les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal : Bilan et Perspectives* », thèse soutenue le 9 novembre 2011, sous la direction de François Meyssonier, Université de Nantes.

Bélaid Z. et Bergeron H. (2006), « *Pratiques de calcul des coûts, utilisation de l'information et performance dans les PME manufacturières* », Actes du Congrès de l'Association francophone de comptabilité, Tunis, 1-23.

Ben Hadj Salem A. et Ghadhab B. (2012) "Value management and activity based costing model in the Tunisian restaurant", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol 24, Iss2, pp: 269 – 288.

Ben Hamadi Z et Chapellier P. (2010). « *Le système de données comptables des dirigeants de PME tunisiennes : Facteurs de contingence et impact sur la performance financière* », *Management International* (en révision).

Ben Hamadi Z., Chapellier P. (2012), « Le système de données comptables des dirigeants de PME tunisiennes : complexité et déterminants », *Management International*, Vol 16-N°4 pp : 151-165.

Bertrand T., Mévellec P. (2008), « ABC/M et Transversalité: choix de conception et impacts potentiels. ABC/M and cross-functionality », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 14-Volume 1-juin 2008, pp: 7-32.

Bescos P L. (1991), “Un nouvel outil de gestion pour les PME”, *Revue Française de comptabilité*, N °226, pp: 41-46.

Bescos P L. et Mendoza C. (1994), « *Le management de la performance* », Editions Comptables Malesherbes, Paris.

Bescos P L., Cauvin E., Gosselin M., et Yoshikawa. (2001), « *La mise en œuvre de la méthode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon: Etude comparative* », 22^{ème} congrès de l’AFC, Metz, mai.

Bjornenak T. (1997), “Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway”, *Management Accounting Research*, Vol 8, Iss 1, pp: 3–17.

Bajan-Banaszak G. (1993), « L’expert-comptable et le conseil en gestion », *Revue Française de comptabilité*, N°249, pp : 95-101.

Bouquin H. (1993), « *Comptabilité de gestion* », Dalloz-Sirey, Paris.

Brownell P. (1995), “Research Methods in Management Accounting”, Coopers & Lybrand and the Accounting Association of Australia and New Zealand.

Burns T., Stalker G M. (1961), “*The Management of Innovation*”. London: Tavistock

Bruggeman W., Evraert P., Levant Y. (2005), « *La contribution d’une nouvelle méthode à la modélisation des coûts: le Time-Driven ABC : Le cas d’une société de négoce* », 26^{ème} congrès de L’AFC, LILLE.

Cagwin D., Bouwman J. (2002), “The association between activity-based costing improvement in financial performance”, *Management Accounting Research*, Vol 13, pp: 1-39.

Cardinaels E., Labro E. (2008), “On the determinants of measurement error in Time Driven Costing”, *The Accounting Review*, Vol. 83, N°3, pp:735-756.

Cardinaels E., Labro E. (2009), “Costing systems”, *Financial Management*, Dec 2008/Janv2009, ABI/INFORM Global pg. 42.

Cardinaelds E., Roodhooft F. et Warlop L. (2004), “The value of activity based costing in competitive pricing decisions”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.16, pp: 133-148.

Carriere, J.B. (1990), « La vision stratégique en contexte PME : cadre théorique et étude empirique », *Revue Internationale PME*, Vol.3, N°3-4, pp: 301-325.

Chabaud D., Masseghem K. (2014), « Les ETI : un nouvel objet de recherche », *Revue Française de Gestion*, N°244, pp: 1-17.

Chapellier P. (1994), « Comptabilités et systèmes d'information du dirigeant de PME », *Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion* », Université de Montpellier II.

Chapellier P. (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », *Revue Internationale PME* », Vol. 10, N°1, pp: 9-41.

Charbanas C et Fievez J. (1999), « La méthode UVA (Unités de Valeur Ajoutée) un système de gestion du profit », *Revue Française de Comptabilité*, Novembre 1999, pp: 62-69.

Chenhall R H. et Langfield K. (1998), “Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study”, *Management Accounting Research*, Vol 9, Iss 1, pp: 1–19.

Chenhall R.H. (2003), “Management control systems design within its organizational context; findings from contingency-based research and directions for the future”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n°2/3, pp: 127-168.

Chow C W., Kato Y., Merchant K.A. (1996), “The use of organizational controls and their effects on data manipulation and management myopia: a Japan vs U.S comparison”, *Accounting, Organization and Society*, Vol 21, pp: 175–192.

Colasse B. (1997), « *Cadres Comptables Conceptuels* », in Yves Simon, Patrick Joffre (éditeurs), *Encyclopédie de gestion*, Paris, éditions economica, pp : 528-551.

Datar S., Gupta M. (1994), « Aggregation, Specification and Measurement Errors in Product Costing », *The Accounting Review*, Vol. 69, N° 4, October, pp. 567-591.

Davila A., Foster G. (2005), « Management accounting systems adoption decisions: evidence and performance implications from early-stage/start-up companies », *The Accounting Review*, Vol. 80, N°4, pp: 1039-1068.

Degos J G, « *Les premiers travaux d'Eugène Léautey, théoricien comptable à la charnière du 19^{ème} et du 20^{ème} siècle* », 32^{ème} congrès de l'AFC, 2011.

De La Villarmois O., Tondeur H. (1996), « L'ABC en France : les déterminants de la mise en place », *Echanges, Supplément au N° 125*, pp : 51-62

De La Villarmois O., et Levant Y. (2007), « Une évolution de l'ABC: le Time-Driven ABC », *Revue Française de Comptabilité*, Décembre 2007, N° 405; ABI/INFORM Global; pp: 26-32.

De La Villarmois O., Levant Y. (2010), « *La mise en place et l'utilisation de la méthode d'évaluation des coûts (méthode UVA) : une comparaison de deux enquêtes réalisées en 2001 et 2009* », L'évaluation des coûts par les méthodes d'équivalence Economica , in (dir). M.GERVAI.

De La Villarmois O et Levant Y. (2005), « La mise en place et l'utilisation d'une méthode d'évaluation des coûts : le cas de la méthode UVA », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol 8, N° 2, juin 2005, pp : 175 – 205.

De La Villarmois O. (2004), « *La méthode GP/UVA : une méthode d'évaluation des coûts pour les petites organisations et les structures atypiques de grands groupes* », mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable.

Ding Y., Malleret V. (2007), « *Les systèmes de calcul dans les entreprises chinoises : Une étude exploratoire* ». In Actes du Congrès Annuel de l'AFC, Poitiers (France),

Elhamma A. (2010), « La comptabilité par activités au Maroc : Une étude empirique utilisant la théorie de la contingence », *Revue du chercheur*, N°08/2010, pp : 39-48.

Evraert S. et Mevellec P. (1990), « Calcul des coûts : Il faut dépasser les méthodes traditionnelles », *Revue Française de Gestion*, N°78, Mars-Avril-Mai 1990, pp : 12-24.

Evraert P. et Bruggeman W. (2007), "Time Driven Activity-Based Costing: Exploring the underlying Model", *cost management*, Mar/Apr 2007, vol. 21, Iss 2, ABI/INFORM Global, pp: 16-19.

Evraert P., Bruggeman W., Anderson S R., Levant Y. (2008), "Cost Modeling in logistics using time-driven ABC; Experiences from a wholesaler", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 38, Iss 3, pp: 172-191.

Forrest E. (1995), "*Activity-Based Management: a comprehensive implementation guide*", (McGraw-Hill, New York).

French K E., Albright H W., Frenzel J C ., Incalcaterra J R., Rubio A C ., Jessica F J., Feeley T W. (2013), "Measuring the value of process improvement initiatives in a preoperative assessment center using time-driven activity-based costing", *Healthcare* 1, pp: 136–142.

Gautier F. et Séverac B. (2009), « *La diversité des architectures des systèmes par activités des banques et des assurances en France : une analyse contingente* », journée de recherche en management bancaire -- IAE de Tours.

Gervais M., Lesage C. (2004), « *Back to the allocation of overhead cost in managerial accounting : how to well specify the activities and their cost drivers ?* », Paper presented at the 22th Annual Conference of the European Accounting Association, Praha, April 1-3.

Gosselin M. (1997), “The effect of strategy and organisational structure on the adoption and implementation of accounting-based costing”, *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 22, N°2, pp. 105-122.

Gosselin M., Mévellec P. (2003), « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *comptabilité – contrôle audit*, numéro spécial-mai, pp : 87-109.

Grepme, (1997), « *Les PME, bilan et perspectives* », Paris, Economica, 2^{ème} édition.

Green P E., Tull D S. (1974), « *Recherche et décisions en Marketing* », Presse Universitaires de Grenoble.

Guichard, M., Michaud, R. (1994), « *La stratégie à pas comtés : piloter l'entreprise agricole dans l'incertitude et la complexité* », éd. Cnerta-Sed,Ensead, Dijon.

Gunasekaran A., Marri, H. B. et GRrieve, R. J. (1999), “Justification and implementation of activity-based costing in small and medium-sized enterprises”, *Logistics Information Management*, Vol. 12, N°5, pp: 386-394.

Horngren C.T. (1972), « Accounting principles: Private or Public sector? », *Journal of Accountancy*, May 1972, pp:37-41.

Hyvönen T. (2003), “Management accounting and information systems: ERP versus Best of Breed”, *European Accounting Review*, Vol: 12, N°1, pp 155-173.

Innes J., Mitchel F. (1995), “A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies”, *Management Accounting Research. Kidlington*, Vol 6, Iss 2, pp: 137-153.

Innes J., Mitchell F., Sinclair D. (2000), “Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: A comparison of 1994 and 1999 survey results”, *Management Accounting Research*. Vol.11, Iss 3, pp: 349-362.

Insee (2014)., « Les entreprises de taille intermédiaire en France – Très orientées vers l'industrie », *Insee Focus*, n° 5, avril 2014.

Ittner C D., Larcker D F. (2002a), “Empirical Managerial Accounting Research: Are We Just Describing Management Consulting Practice? », *European Accounting Review*, Vol 11, Iss 4, pp 787-794.

Ittner C D., Larcker D F. (2002b), “Determinants of Performance Measure Choices in Worker Incentive Plans », *Journal of Labor Economics*, April 2002, pp: 58-90.

Johnson H.T. (1972), “Early Cost accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in the 1850s”, *Business History Review*, Vol 46, pp: 466-474.

Johnson.H.T. (1975a), “Management Accounting in Early Integrated Industrial: E.I.duPont de Nemours Powder Company, 1903-1912”, *Business History Review*, Vol 49, pp: 184-204.

Johnson H.T. (1975b), “The Role of Accounting History in the Study of Modern Business Enterprise”, *The Accounting Review*, pp: 444-450.

Johnson H.T. (1978), “Management Accounting in an Early Multidivisional Organization: General Motors in the 1920s”, *Business History Review*, pp: 490-517.

Johnson H T. (1980), “*Markets, Hierarchies, and the History of Management Accounting*”, Third International Congress of Accounting Historians, London Business School, August 16-18.

Johnson H T. (1981), “Toward a New Understanding on Nineteenth-Century Cost Accounting”, *The Accounting Review*, pp: 510-518.

Johnson H T (1983), “The Search for Gain in Markets and Firms: A review of the historical emergence of management accounting systems”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 8, Iss 2–3, 1983, pp: 139–146.

Julien P A., Marshesnay M. (1988), « *La petite entreprise* », Vuibert, Paris.

Julien PA., Marchesnay M. (1990), « *Sur le dynamisme des petites entreprises dans les pays industrialisés* », Piccola Impresa, N° 2, pp: 3-20.

Kaplan S.K. (1984), “The evolution of management accounting”, *The Accounting Review*, Vol LIX, N°3, pp: 390-418.

Kaplan R S., Cooper R. (1998), “*Cost & Effect. Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*”, Harvard Business School Press.

Kaplan R S., Anderson S R. (2007), “The innovation of Time- Driven Activity-Based-Costing”, *Cost Management*, Vol 21, Iss 2, ABI/INFORM Global, pp: 5-15.

Kaplan R S., Anderson S.R. (2004), « Time-Driven Activity-Based Costing », *Harvard Business Review*, Vol 82, N° 11, November, pp: 131-138.

Kalika M. (1987), « *Structures d'entreprises* », Economica, Paris.

Kennedy T., Affleck G J. (2001), “The impact of activity-based costing techniques on firm performance”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol 13, pp: 19-45.

Kenny D., Kashy D A., Bolger N. (1998), “*Data Analysis in Social Psychology*”, In D.T.Gilbert, S.T. Fiske, G. Gardner, *The Handbook of Social Psychology*, 4th ed., Boston, Oxford University Press, pp: 233-265.

Krumwiede K R. (1998), “The implementation stages of Activity-Based-Costing and the impact of contextual and organisational factors”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol 10, pp: 239-277.

Laitinen., Erkki K. (1996), “Framework for Small Business Performance Measurement—Towards Integrated PM Systems, Proceedings of the University of Vaasa”. *Research Papers (210), Business Administration (77), Vaasa, Accounting and Finance.*

Lawrence P R., Lorsch J W. (1967). “*Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*”, Boston: Harvard Business School Press

Lavigne B. (2002), « *Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique* », Actes du XXIIIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse.

Lebas M. (1991), « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue Française de Comptabilité*, N° 226, septembre, pp: 47-63.

Levant Y., De la Villarmois O. (2007), « Le Time-Driven ABC : la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents : un essai de positionnement », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol 10, N° 1, mars, pp : 149-182.

Levant Y., Zimnovitch, H. (2013), “Contemporary evolutions in costing methods: Understanding these trends through the use of equivalence methods in France”, *Accounting History*, Vol 18, Iss 1, pp: 51-75.

Lemarchand Y., Nikitin M., Zimnovitch H. (2000), “Recherche historique en comptabilité et contrôle », *Encyclopédie de la comptabilité, du Contrôle et de l'Audit, Economica*, pp: 1035-1044.

Le-Van C., Gadbois, A. (1991), « *L'ABC pour la PME* », Actes du 8^e colloque annuel du conseil international de la petite entreprise-Canada, CIPE-Canada, Université du Québec à Trois-Rivières, pp : 118-135.

Lorrain J., Belley A., Ramangalahy C. (1994), « Relation entre le profil de comportement des propriétaires-dirigeants et le stade d'évolution de leur entreprise », *Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, Vol. 7, N° 1, 1994, pp : 9-34.

Lorino P. (1991), « *Le contrôle de gestion stratégique* », Dunod, Paris.

Malmi T. (1999), “Activity-Based Costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish Firms, Firms”, *Accounting Organization and Society*, Vol 24, pp: 649-672.

Marchesnay M. (1991), « *De l'hypofirme à l'hypogroupe : naissance, connaissance et reconnaissance* », cahiers du LERASS, N°23, pp : 26-41.

Martin P. (2014), « L’implication des talents dans le développement des ETI : une réalité », *Revue française de gestion*, Vol 40, N°244, pp : 149-163.

Merchant K A. (1985), “Organizational controls and discretionary program decision making: a field study”, *Accounting Organization and Society*, Vol 10, pp: 67–85.

Merchant K A. (1990), “The effects of financial controls on data manipulation and myopia”, *Accounting Organization and Society*, Vol 15, pp: 297–313.

Mévellec P. (1993), plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC, *Revue Française de Comptabilité*, N° 251, décembre 1993, pp: 36-44.

Mévellec P. (2002), « Les paramètres de conception des systèmes de coûts: étude comparative », *Revue Française de Comptabilité*, pp: 1-16.

Mévellec P. (2005), « *les systèmes de coûts, objectifs, paramètres de conception et analyse comparée* », Paris, éditions Dunod.

.

Mévellec P. (2008), « Conception des systèmes de coûts : une approche unifiée », *Revue Française de Comptabilité*, Jan 2008, 406 ; ABI/INFORM Global, pp: 36-39.

Meyssonier F. (2003), « L’approche des coûts complets par les équivalents de production, voie d’avenir ou impasse ? (une analyse de la méthode GP-UVA) », *Comptabilité- Contrôle- Audit*, Tome 9, Vol 1, novembre 2003, pp: 111-124.

Meyssonier F., Zawadski C. (2007), « L'introduction du contrôle de gestion en PME étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance », *Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, Vol 21, N° 1, pp : 69-92.

Moalla H. (2007), « *La diffusion et l'adoption d'une innovation comptable: le cas de la méthode ABC en Tunisie* », Thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Poitiers.

Modell S. (2005), « Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: an assessment of validity implications », *Management Accounting Research*, Vol 16, pp: 231-254.

Modell S. (2009), "Bundling management control innovations: A field study of organisational experimenting with total quality management and the balanced scorecard", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 22, N° 1, pp: 59-90.

Modell S. (2010), "Bridging the paradigm divide in management accounting research: the role of mixed methods approaches", *Management Accounting Research*, Vol 21, N°2, pp: 124-129.

Modell S., Lee A. (2001), "Decentralization and reliance on the controllability principle in the public sector", *Financial Accountability Manage*, Vol 17, pp : 191–218.

Mintzberg H. (1982). « *Structure et dynamique des organisations* », Paris: Éd. d'Organisation.

Nassar M., Al-Khadash H., Sangster A. (2012), "Factors that Catalyst, Facilitate and Motivate the Decision to Implement Activity Based Costing in Jordanian Industrial Companies" *Journal of Applied Accounting Research*, Vol 14, N°1, pp: 18-36.

Neely A.D., Gregory M., Platts K. (1995), "Performance measurement system design – a literature review and research agenda", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol 15, N°4, pp: 80-116.

Ngongang D. (2010), « Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises », *Revue Libanaise de Gestion et d'Economie*, N°5, revue électronique, 22 pages.

Nikitin M. (1992), « *La naissance de la comptabilité industrielle en France* », Thèse pour le doctorat en Science de gestion, Université de Paris Dauphine.

Nkongolo-Bakenda J M., Ambroise G., Garnier B. (1994), « L'association entre la manifestation de la vision stratégique des propriétaires-dirigeants et la performance de leur entreprise » *Revue internationale PME*, Vol 7, N° 1, pp: 35-61.

Nobre T. (2001), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance, contrôle, stratégie*, Vol 4, N°2, juin 2001, pp: 119-148.

Nouir Y., Mensi S. (2013), “*Accounting Information System of Tunisian SMEs: Complexity, Determinants and Impact on Financial Performance*”, ERF 19th Annual Conference, AFESD Kuwait, March 3-5.

Olekalo R. (2011), « Analyse du profil des dirigeants des pme à brazzaville : cas des entreprises de service », *Revue Congolaise de Gestion*, Vol 1, N°13, pp: 9-30.

Otley D T. (1990), “Issues in accountability and control: some observations from a study of colliery accountability in the British coal corporation”, *Management Accounting Research*, Vol 1, pp: 101–123.

Otley D T., Pollanen R. (2000), “Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence”, *Accounting Organization and Society*, Vol 25, pp: 483–496.

Rahmouni A F., Bescos P L. (2008), « *La mise en œuvre de la méthode ABC dans les entreprises françaises : caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès* », thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion, présentée et soutenue le 22 septembre 2008.

Ravignon L., Bescos P L. (1998), « *La méthode ABC/ABM : Piloter efficacement une PME* », Les éditions d'organisation.

Roger A. (2014), « *L'essentiel de la théorie des organisations* », 7^{ème} éditions.

Shin H S., Ahn E S. (2013), “Dental implant cost estimation using the Activity-Based Costing approach”, *The Korean Academy of Prosthodontics*, Vol 52, Iss 1, pp: 18-26.

Siegel G. (1999), « Counting more counting less: the new role of management accountants », *Institute of Management Accounting*, Novembre, Vol 81, pp 1-101.

St-Pierre J., Raymond L., Andriambeloson É. (2002), « *Les effets de l'adoption du benchmarking et des pratiques exemplaires sur la performance des PME* », 6^e Congrès international francophone sur la PME, Montréal, octobre.

Turney P B. (1991), “*Common cents: The ABC performance breacktrough*”, Hillsboro, Oregon: cost Technology.

Van Caillie D. (2003), « *L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME* », Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain-la-Neuve.

Walshet J S., Anderson P H. (1994), “*The owner-manager and the growth of the small firm: an empirical analysis of the Irish eperience*”, Acte de la 39^{ème} Conférence Mondiale de l'ICSB, Strasbourg, pp: 275-286.

Zelinschi D. (2009), « *Genèse et Evolution d'une innovation : la Méthode ABC* », 30^{ème} congrès de l'AFC, Strasbourg.

2. DOCUMENTS TIRES DE L'INTERNET

- **Les petits pays en développement; caractéristiques et vulnérabilité,**
<http://www.fao.org/docrep/005/y3733f/y3733f0e.htm>
- **Gestion prévisionnelle-Introduction**
<http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-3/Compta-gestion-ingenieur/ING-P5-01/Pdf/ING-P5-01.pdf>
- **Les tableaux de bord sont indispensables pour piloter une PME.**
<http://blog.lefigaro.fr/legales/2013/08/le-tableau-de-bord-pour-une-pme.html>
- **Bpifrance (2014)., ETI 2020. Trajectoires de croissance,** www.bpifrance.fr.

ANNEXE

ANNEXE 1 : ***Guide d'entretien***

Thème1: Les caractéristiques de l'entreprise

- Quelle est l'activité principale de l'entreprise ? (Quels sont les principaux produits ou services réalisés par l'entreprise, pouvez-vous décrire les principaux processus de production, est-ce que les produits et les processus sont complexes, nombre de produits, de services, de matières, de machines utilisées, produits standard ou produits variés, etc.)
- Est-ce que vous pouvez me donner une idée sur la structure l'entreprise ?
- Appropriation (filiales, étatique, privée, etc.) ?
- Quelle est la date d'entrée en production ?
- Est-ce que vous pouvez me donner une idée sur le chiffre d'affaires de l'entreprise (local et à l'exportation) (pendant les 3 dernières années si c'est possible).
- Quel est le nombre d'employés dans l'entreprise ?
- Quelle est la position de l'entreprise sur le marché local et international (part du marché, position, concurrence, etc.)
- Est-ce que vous pouvez me donner une idée sur la structure des charges (matières premières, frais de production, frais de distributions, etc.)
- Quelle est la stratégie employée pour faire face à la concurrence (réduction des coûts ou amélioration de la qualité)
- Comment les prix sont-ils fixes ?

- Est-ce que vous pouvez me donner une idée sur le résultat et la situation financière de l'entreprise ?

Thème 2: les systèmes de calcul des coûts

- Pouvez-vous me décrire le système de calcul des coûts utilisé par votre entreprise ?
- Depuis quand utilisez-vous ce système ?
- Quand est-ce que ce système a été mis en place ? Par qui ?
- Quel est le statut de la fonction comptabilité de gestion dans votre entreprise ?
- Quels sont les autres outils de gestion utilisés dans l'entreprise (tableaux de bords, budgets, etc.)
- Quel est l'objet de coûts (ou quels sont les objets de coûts) dans votre entreprise ? (en d'autres termes vous calculez le coût de quoi ?) : produit, famille de produit, service, direction, etc.
- Quelle est la périodicité du calcul des coûts dans votre entreprise (annuelle, mensuelle, etc.)
- Si l'entreprise utilise la méthode des sections homogènes quel est le nombre des sections (principales et auxiliaire).
- Quel est le système utilisé avant cette date ?
- Pourquoi avez-vous changé le système (en cas de changement) ?
- Est-ce que vous pouvez me donner une idée sur la structure de vos charges (matières premières, etc...) ?
- Est ce que vous envisagez remplacer ce système ?
- Pourquoi ?
- L'entreprise dispose t'elle d'un logiciel informatique ?
- Quel est le logiciel utilisé.
- Est-ce que vous pouvez me donner une idée sur ce logiciel ?
- Connaissez-vous la méthode ABC ?

- Si oui, Est ce que vous l'avez utilisé ou est-ce que vous envisagez son utilisation? Si oui qui l'a instauré ou qui va l'instaurer ?
 - Si oui, pouvez me décrire la méthode ABC utilisée par votre entreprise.
 - Si non, pourquoi ?
 - Est ce que vous envisager son adoption
- Si oui
- Quelles sont les raisons pour son adoption ?
 - Est-ce que vous connaissez le time-driven ABC ?
 - Si oui est-ce que vous envisagez son adoption ?
 - Connaissez-vous d'autres nouvelles méthodes de calcul des coûts ?
 - L'entreprise cherche t-elle des nouveaux marchés depuis sa date d'entrée en production ?
 - Est-ce qu'elle investit dans la recherche et développement ?
 - Quelle est la part d'investissement consacré à la recherche et au développement ? Quel est le pourcentage par rapport aux autres investissements ?
 - Quelles sont les stratégies futures de l'entreprise ?

ANNEXE 2 : Questionnaire

NEDIA BEN AYED

Etudiante en Doctorat Sciences Comptable à la FSEG Sfax

Adresse : route de tunis Km 8 Essidra Sfax 3021

Tél : 22 36 46 15

E-Mail : benayednedia@yahoo.fr

Sfax, le 22 janvier 2014

A Monsieur le responsable de la comptabilité de gestion

Monsieur le responsable,

Je réalise une enquête sur la structure interne des pratiques de calcul des coûts en Tunisie. Cette enquête est indispensable pour la réalisation de ma thèse de doctorat en Sciences Comptables. Elle permettra d'apprécier l'apport de la comptabilité de gestion sur la performance des entreprises.

Consciente du dérangement que j'occasionne, je vous prie Monsieur, de bien vouloir m'aider dans mes recherches en répondant à ce questionnaire.

Toutes les informations reçues sont strictement confidentielles

Dans l'attente de votre réponse, veuillez agréer, Monsieur, mes meilleures salutations et tous mes remerciements.

Questionnaire destiné au responsable de la comptabilité de gestion

A.LES CARACTERISTIQUES DE L'ENTREPRISE

1. Quelle est l'activité principale de l'entreprise ?.....
.....

2a. Cette entreprise est t-elle une :

- ☐ entreprise tunisienne indépendante
- ☐ société mère à couverture nationale
- ☐ société mère à couverture internationale
- ☐ filiale d'un groupe Tunisien

2b. Si vous êtes une entreprise étrangère, quelle est votre nationalité ?

3. Quel est l'effectif du personnel ?

4. Quelle est la date d'entrée en production ?

5a. Avez-vous des succursales ? (mettez une croix devant la case correspondante)

- ☐ Oui
- ☐ non

5b : si oui, dans quelle région ?

6. quelle est la nationalité des propriétaires de l'entreprise ?

7a. Indiquez le pourcentage des charges suivantes ?

.....Matières premières
.....Main d'œuvre directes
.....Autres charges directes
.....Charges indirectes de production
.....Autres charges indirectes

7b. Si vous ne disposez pas des pourcentages ci-dessus demandés, veuillez nous indiquer globalement le pourcentage des charges directes et celui des charges indirectes :

.....charges directes
.....charges indirectes

B. CULTURE, FORMATION DES EMPLOYES, DES DIRIGEANTS ET EXISTENCE DE CONTRÔLEURS DE GESTION.

8a. Quel est le nombre de vos cadres ?

8b. Quel est le nombre de vos agents de maîtrise ?

8c. Quel est le nombre de vos agents d'exécution ?

9. Quel est le niveau de formation prédominant de vos cadres aux postes de responsabilités ?

- ☐ élevé (Bac+5 et plus) ?
☐ moins élevé (Bac+2, Bac+3, Bac+4) ?
☐ Faible (inférieur à Bac+2) ?

10a. Avez-vous des contrôleurs de gestion ?

- ☐ Oui
☐ Non

10b. Si oui, au nombre de combien ?

10c. Le ou les contrôleurs de gestion dépendent-ils :

- ☐ De la direction générale ?
☐ De la direction financière ?
☐ Autre structure (à préciser)-----

C. LES FACTEURS D'UTILISATION DES INSTRUMENTS DE CALCUL DES COÛTS

11. en général, qu'est ce qui vous pousse à vouloir mettre en place une technique de calcul des coûts.

- ☐ Un problème de gestion ?
☐ Copier les meilleures pratiques du pays ou internationales ?

- ☐ L'appartenance à un groupe ?
- ☐ Autres facteurs ? (à préciser)

12. l'idée d'implanter une nouvelle technique de gestion (quand c'est le cas) vient-elle :

- ☐ Des dirigeants ?
- ☐ Des associés ?
- ☐ Des employés formés à l'étranger ?
- ☐ Des employés formés localement ?
- ☐ Des organismes professionnels ? lesquels.....
- ☐ Autres ? (à préciser)
.....

13. A l'aide de qui les techniques de calcul des coûts sont-elles mises en place ?

- ☐ Les cadres de l'entreprise en internes seuls ?
- ☐ Les consultants externes seuls ?
- ☐ Avec les consultants externes et les cadres internes ?
- ☐ Autres ? (à préciser)
.....

14. L'utilisation des techniques de calcul des coûts dans votre entreprise demande t-elle des exigences en termes de formation ?

- ☐ Oui
- ☐ Non

15. Le processus de production dans votre entreprise est-il ?

- ☐ Facile
- ☐ Complexe

16a. Les responsables internes de l'entreprise participent-ils au processus de calcul des coûts ?

- ☐ Oui
- ☐ Non
- ☐

16b. En cas de non participation, pouvez vous nous citer les raisons ?

.....
.....

D. LES INSTRUMENTS D'ANALYSE DE LA PERFORMANCE

17a. avez-vous des instruments de calculs de coûts ?

☐ Oui

☐ Non

17b. Précisez la pratique de calcul de coûts utilisée par votre entreprise, la date de son utilisation et éventuellement de son abandon.

Pratiques de calcul des coûts	Année d'utilisation	Année d'abandon (éventuellement)
<ul style="list-style-type: none"> - la méthode de Coût complet - direct costing - la méthode de sections homogènes - La méthode UVA - ABC (Activity-based costing) - Time-Driven ABC (TDABC) - Autres à préciser 		

17c. Pouvez vous me décrire le système de calcul des coûts dans votre entreprise (en d'autre termes comment vous calculez vos coûts)?

.....

.....

.....

.....

18. Qui calcule les coûts pour l'entreprise d'une manière générale ?

.....

.....

19a. avez-vous un dispositif de calcul d'écarts entre prévisions et réalisations ?

☐ oui

☐ non

19b. si oui, le calcul d'écart est réalisé par :

☐ mois ?

☐ trimestre ?

☐ semestre ?

☐ an ?

☐ autrement ?.....
.....

19c. Dans quels objectifs le calcul d'écarts est-il réalisé ?

.....
.....
.....

20. Y a-t-il une gestion prévisionnelle ?

☐ Oui

☐ Non

21. Quelles sont les différentes phases de la gestion prévisionnelle ?

☐ Planification stratégique

☐ Gestion budgétaire

☐ Autres phases à préciser

.....
.....

22a. Avez-vous des procédures spécifiques d'investissement ?

☐ Oui

☐ Non

22b. Si oui, pouvez-vous nous résumer les phases principales de vos procédures d'investissement ?

.....
.....

23. Avez-vous un service de comptabilité de gestion ?

☐ Oui

☐ Non

24. Avez-vous des centres d'analyse ?

☐ Oui

☐ Non

Si oui combien.....

25a. Avez-vous un contrôle interne ?

☐ Oui

☐ Non

25b. Si oui, quelles sont les tâches du contrôle interne dans votre entreprise ?

.....
.....
.....

26a. Elaborez-vous des budgets ?

1...Oui 2.... Non

26b. si oui lesquels ?

.....
.....

27. Construisez-vous des tableaux de bord opérationnels ?

1...Oui 2...Non

28a. Avez-vous un tableau de bord stratégique ?

1....Oui 2....Non

28b. Si oui, par qui est-il élaboré ?

.....
.....

29a. Avez-vous des logiciels conçus pour le calcul des coûts dans votre entreprise ?

☐ Oui

☐ Non

29b. Si oui, précisez la nature de l’outil informatique utilisé par votre entreprise.

☐ la comptabilité analytique est traitée manuellement

☐ la comptabilité analytique est traitée par tableur (Excel)

☐ Logiciel ERP (SAP,...).

☐ l’entreprise est en train de négocier un logiciel.

☐ Logiciel intégré comptabilité générale – comptabilité analytique

☐ Logiciel spécifique à la comptabilité analytique

30. Quels sont les outils de communication que vous utilisez pour le calcul des coûts ?

.....
.....

E. ORGANISATION ET RÔLE DES OUTILS DE CALCUL DES COUTS

31. Quelle est la structure interne qui abrite le calcul des coûts dans votre entreprise ? (mettez une croix devant la case correspondante)

- ☐ La direction générale
- ☐ La direction financière
- ☐ La direction des ressources humaine
- ☐ Un service autonome de comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique)
- ☐ Autres services (à préciser).....
.....

32. Qui exerce le calcul des coûts ? (mettez une croix devant la case correspondante)

- ☐ Un contrôleur de gestion spécialisé
- ☐ Le directeur financier
- ☐ Le directeur général
- ☐ Autres personnes (à préciser).....
.....

33. Dans votre entreprise, quelles sont les tâches du contrôleur de gestion ?
.....
.....

34. Quels sont les agents qui participent au processus d'élaboration stratégique ?
.....
.....

35. Le directeur général prend t-il seul ses décisions ? (mettez une croix devant la case correspondante)

- ☐ Oui
- ☐ Non

36. Le calcul des coûts permet de mesurer et de maîtriser la performance et de déployer la stratégie (mettez une croix devant la case correspondante).

- ☐ Pas du tout d'accord
- ☐ Pas d'accord
- ☐ Je ne sais pas
- ☐ D'accord
- ☐ Tout à fait d'accord

37. le calcul des coûts permet à l'entreprise de minimiser ses risques d'exploitation (mettez une croix devant la case correspondante).

- ☐ Pas du tout d'accord
- ☐ Pas d'accord
- ☐ Je ne sais pas
- ☐ D'accord
- ☐ Tout à fait d'accord

38. Le calcul des coûts est un outil d'aide à la prise de décision (mettez une croix devant la case correspondante).

- ☐ Pas du tout d'accord
- ☐ Pas d'accord
- ☐ Je ne sais pas
- ☐ D'accord
- ☐ Tout à fait d'accord

39. Le calcul des coûts est un moyen de coordination des comportements des acteurs vers la réalisation des objectifs stratégiques.

- ☐ Pas du tout d'accord
- ☐ Pas d'accord
- ☐ Je ne sais pas
- ☐ D'accord
- ☐ Tout à fait d'accord

40. Quelles dispositions organisationnelles pensez-vous être utiles pour assurer la bonne conduite de votre entreprise ?

.....

.....

.....

41. Selon vous, quels facteurs constituent des éléments bloquants pour le développement des entreprises Tunisiennes ?

.....

.....

.....

.....

ANNEXE 3 :

***Présentation des résultats de l'enquête
menée par questionnaire***

Annexe 3.1

Test de student étudiant la relation entre la taille de l’organisation et l’utilisation des outils de calcul des coûts

Outils de calcul des coûts développés	N	Moyenne	Ecart-type
Nombre d’employés			
utilisateurs	19	5,95	2,549
non-utilisateurs	51	3,08	1,647

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig	T	Ddl	Sig (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
<ul style="list-style-type: none">• Nombre d'employés<ul style="list-style-type: none">○ Hypothèse de variances égales○ Hypothèse de variances inégales	3,615	,062	5,538 4,564	68 23,830	,000 ,000	2,869 2,869	,518 ,629	1,835 1,571	3, 903 4,167

Annexe 3.2. Test de khi-deux : relation entre la culture des dirigeants et la nature d'activités

Tableau croisé La nature de l'activité * formation des dirigeants

	Formation		Total
	Supérieure à Bac+2	Inférieure à Bac+2	
Textile et habillement			
Effectif	26	0	26
% dans activité	100,0%	0,0%	100,0%
% dans formation	40,6%	0,0%	37,1%
Résidu standardisé	0,5	-1,5	
Agro-alimentaire			
Effectif	18	4	22
% dans activité	81,8%	18,2%	100,0%
% dans formation	28,1%	66,7%	31,4%
Résidu standardisé	-0,5	1,5	
Chimique			
Effectif	13	2	15
% dans activité	86,7%	13,3%	100,0%
% dans formation	20,3%	33,3%	21,4%
Résidu standardisé	-0,2	0,6	
Mécanique et métallurgique			
Effectif	7	0	7
% dans activité	100,0%	0,0%	100,0%
% dans formation	10,9%	0,0%	10,0%
Résidu standardisé	0,2	-0,8	
Total			
Effectif	64	6	70
% dans activité	91,4%	8,6%	100,0%
% dans formation	100,0%	100,0%	100,0%

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	6,121 ^a	3	,106
Rapport de vraisemblance	8,309	3	,040
Association linéaire par linéaire	,555	1	,456
Nombre d'observations valides	70		

a. 4 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,60.

Annexe 3.3. Test de khi-deux : la relation entre la culture des dirigeants et l'utilisation des nouvelles pratiques de calcul des coûts

Tableau croisé formation des dirigeants * utpracal

La formation des dirigeants		Utilisation des nouvelles pratiques de calcul des coûts		Total
		Non	Oui	
Supérieur à Bac+2				
	Effectif	47	17	64
	% dans culture	73,4%	26,6%	100,0%
	% dans utpracal	92,2%	89,5%	91,4%
	Résidu standardisé	0,1	-0,1	
Inférieur à Bac+2				
	Effectif	4	2	6
	% dans culture	66,7%	33,3%	100,0%
	% dans utpracal	7,8%	10,5%	31,4%
	Résidu standardisé	-0,2	-0,3	
Total				
	Effectif	51	19	70
	% dans culture	72,9%	27,1%	100,0%
	% dans utpracal	100,0%	100,0%	100,0%

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	,127 ^a	1	,721		
Correction pour la continuité ^b	,000	1	1,000		
Rapport de vraisemblance	,122	1	,726		
Test exact de Fisher				,660	,522
Association linéaire par linéaire	,125	1	,723		
Nombre d'observations valides	70				

a. 2 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,63.

b. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

Annexe 3.4

Le test de student étudiant la relation entre l'utilisation des instruments de calcul des coûts et l'utilisation des outils informatique

Outils de calcul des coûts développés	N	Moyenne	Ecart-type
Technologie de l'information	19	8,6842	12,63176
utilisateurs	51	7,4314	10,52284
non-utilisateurs			

Annexe 3.4 (suite)

Le test de student étudiant la relation entre l'utilisation des instruments de calcul des coûts et l'utilisation des outils informatique

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig	T	Ddl	Sig (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
<ul style="list-style-type: none"> La technologie de l'information <ul style="list-style-type: none"> Hypothèse de variances égales Hypothèse de variances inégales 	,948	,334	-,419 -,385	68 27,841	,676 ,703	-1,25284 -1,25284	2,98879 3,25102	-7,21687 -,791398	4, 71119 5,40830

Annexe 3.5

Le test de student étudiant la relation entre l'utilisation des instruments de calcul des coûts et la diversité des produits

Outils de calcul des coûts développés	N	Moyenne	Ecart-type
La complexité du processus de production			
utilisateurs	19	1,7895	,41885
non-utilisateurs	51	1,4314	,50020

Annexe 3.5 (suite)

Le test de student étudiant la relation entre l'utilisation des instruments de calcul des coûts et la diversité des produits

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig	T	Ddl	Sig (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
<ul style="list-style-type: none"> La complexité du processus de production <ul style="list-style-type: none"> Hypothèse de variances égales Hypothèse de variances inégales 	18,197	,000	-2,776 -3,012	68 38,314	,007 ,005	-,35810 -,35810	,12901 ,11891	-,61554 -,59867	, 10066 , 11745

Annexe 3.6

Le test de student étudiant la relation entre l'utilisation des instruments de calcul des coûts et la structure des charges

Outils de calcul des coûts développés	N	Moyenne	Ecart-type
La structure des charges			
utilisateurs	19	1,7895	,41885
non-utilisateurs	51	1,4314	,50020

Annexe 3.6 (suite)

Le test de student étudiant la relation entre l'utilisation des instruments de calcul des coûts et la structure des charges

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig	T	Ddl	Sig (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
<ul style="list-style-type: none"> La complexité du processus de production <ul style="list-style-type: none"> Hypothèse de variances égales Hypothèse de variances inégales 	,728	,513	-2,932 -3,675	68 39,314	,130 ,228	-,36534 -,35326	,12123 ,11768	-,62345 -,59345	, 10126 ,11634

Annexe 3.7. Analyse discriminante : testant la relation entre la structure décentralisée de l'entreprise et l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts

Statistiques de groupe

Utprecal		Moyenne	Ecart-type	N valide (liste)	
				Non pondérées	Pondérées
1,00	Strint	1,6471	,91266	51	51,000
	seuldecision	1,2353	,73724	51	51,000
	quiparticipe	1,6275	,93725	51	51,000
2,00	Strint	3,1579	1,30227	19	19,000
	seuldecision	1,3158	,74927	19	19,000
	quiparticipe	2,1579	1,01451	19	19,000
Total	Strint	2,0571	1,22635	70	70,000
	seuldecision	1,2571	,73594	70	70,000
	quiparticipe	1,7714	,98056	70	70,000

Tests d'égalité des moyennes des groupes

	Lambda de Wilks	F	ddl1	ddl2	Signification
Strint	,696	29,771	1	68	,000
Seuldecision	,998	,164	1	68	,687
Quiparticipe	,941	4,241	1	68	,043

Matrices intra-groupes combinés^a

		Strint	seuldecision	quiparticipe
Covariance	strint	1,061	-,099	-,150
	seuldecision	-,099	,548	-,095
	quiparticipe	-,150	-,095	,918
Corrélation	strint	1,000	-,129	-,152
	seuldecision	-,129	1,000	-,134
	quiparticipe	-,152	-,134	1,000

a. La matrice de covariance a 68 degré(s) de liberté

Analyse 1

Test de Box de l'égalité des matrices de covariances

Déterminants Log

Utpracal	Rang	Déterminant Log
1,00	3	-,978
2,00	3	-,116
Intra-groupes combinés	3	-,692

Les rangs et logarithmes naturels des déterminants imprimés sont ceux des matrices de covariance du groupe.

Résultats du test

M de Box	3,941
Approximativement	,613
ddl1	6
F	7241,446
Signification	,720

Teste l'hypothèse nulle d'égalité de matrices de covariance des populations.

Récapitulatif des fonctions discriminantes canoniques

Valeurs propres

Fonction	Valeur propre	% de la variance	% cumulé	Corrélation canonique
1	,601 ^a	100,0	100,0	,613

a. Les 1 premières fonctions discriminantes canoniques ont été utilisées pour l'analyse.

Lambda de Wilks

Test de la ou des fonctions	Lambda de Wilks	Khi-deux	ddl	Signification
1	,625	31,289	3	,000

**Coefficients des
fonctions discriminantes
canoniques
standardisées**

	Fonction
	1
Srint	,963
Seuldecision	,255
Quiparticipe	,502

Matrice de structure

	Fonction
	1
Srint	,854
Quiparticipe	,322
Seuldecision	,063

Les corrélations intra-groupes combinés entre variables discriminantes et les variables des fonctions discriminantes canoniques standardisées sont ordonnées par tailles absolues des corrélations à l'intérieur de la fonction.

Statistiques de classement

Probabilités à priori des groupes

utprcal	A priori	Observations utilisées dans l'analyse	
		Non pondérées	Pondérées
1,00	,500	51	51,000
2,00	,500	19	19,000
Total	1,000	70	70,000

**Coefficients des fonctions de
classement**

	Utprcal	
	1,00	2,00
Maitrperf	5,411	5,669
Risqexp	5,495	5,732
Prisdec	2,421	3,866
(Constante)	-26,943	-34,795

Fonctions discriminantes linéaires de Fisher

Annexe 3.8. Analyse discriminante « construit : l'utilité opérationnelle des nouveaux instruments de calcul des coûts »

Statistiques de groupe

Utprecal		Moyenne	Ecart-type	N valide (liste)	
				Non pondérées	Pondérées
1,00	maitrperf	4,2549	,91309	51	51,000
	Risqexp	3,9216	,84482	51	51,000
	Prisdec	3,2745	1,05978	51	51,000
2,00	maitrperf	4,5263	,61178	19	19,000
	Risqexp	4,2632	,56195	19	19,000
	Prisdec	4,6842	,67104	19	19,000
Total	maitrperf	4,3286	,84650	70	70,000
	Risqexp	4,0143	,78929	70	70,000
	Prisdec	3,6571	1,15327	70	70,000

Tests d'égalité des moyennes des groupes

	Lambda de Wilks	F	ddl1	ddl2	Signification
Maitrperf	,979	1,432	1	68	,236
Risqexp	,962	2,655	1	68	,108
Prisdec	,700	29,109	1	68	,000

Matrices intra-groupes combinées^a

		Maitrperf	risqexp	prisdec
Covariance	Maitrperf	,712	,050	,053
	Risqexp	,050	,608	,128
	Prisdec	,053	,128	,945
Corrélation	Maitrperf	1,000	,076	,064
	risqexp	,076	1,000	,168
	prisdec	,064	,168	1,000

a. La matrice de covariance a 68 degré(s) de liberté

Test de Box de l'égalité des matrices de covariances

Déterminants Log

Utpracal	Rang	Déterminant Log
1,00	3	-,417
2,00	3	-3,431
Intra-groupes combinés	3	-,930

Les rangs et logarithmes naturels des déterminants imprimés sont ceux des matrices de covariance du groupe.

Résultats du test

M de Box	19,370
Approximativement	3,013
ddl1	6
F	7241,446
Signification	,006

Teste l'hypothèse nulle d'égalité de matrices de covariance des populations.

Récapitulatif des fonctions discriminantes canoniques

Valeurs propres

Fonction	Valeur propre	% de la variance	% cumulé	Corrélation canonique
1	,445 ^a	100,0	100,0	,555

a. Les 1 premières fonctions discriminantes canoniques ont été utilisées pour l'analyse.

Lambda de Wilks

Test de la ou des fonctions	Lambda de Wilks	Khi-deux	ddl	Signification
1	,692	24,501	3	,000

**Coefficients des
fonctions
discriminantes
canoniques
standardisées**

	Fonction
	1
maitrperf	,147
risqexp	,125
prisdec	,950

**Fonctions aux
barycentres des
groupes**

utprcal	Fonction
	1
1,00	-,402
2,00	1,078

Fonctions
discriminantes
canoniques non
standardisées
évaluées aux
moyennes des
groupes

Matrice de structure

	Fonction
	1
Prisdec	,980
Risqexp	,296
Maitrperf	,217

Les corrélations intra-
groupes combinés
entre variables
discriminantes et les
variables des fonctions
discriminantes
canoniques
standardisées sont
ordonnées par tailles
absolues des
corrélations à l'intérieur
de la fonction.

Statistiques de classement

Probabilités à priori des groupes

utprcal	A priori	Observations utilisées dans l'analyse	
		Non pondérées	Pondérées
1,00	,500	51	51,000
2,00	,500	19	19,000
Total	1,000	70	70,000

**Coefficients des fonctions de
classement**

	Utpracal	
	1,00	2,00
Maitrperf	5,411	5,669
Risqexp	5,495	5,732
Prisdec	2,421	3,866
(Constante)	-26,943	-34,795

Fonctions discriminantes linéaires de
Fisher

Annexe 3.8.1

Le test de student étudiant la contribution de l'utilisation des nouvelles pratiques à la maîtrise de la performance

Outils de calcul des coûts développés	N	Moyenne	Ecart-type
La structure des charges			
utilisateurs	19	4,5263	0,61178
non-utilisateurs	51	4,2549	0,91309

Annexe 3.8.1 (suite)

Le test de student étudiant la contribution de l'utilisation des nouvelles pratiques à la maîtrise de la performance

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig	T	Ddl	Sig (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
<ul style="list-style-type: none"> La maîtrise de la performance <ul style="list-style-type: none"> Hypothèse de variances égales Hypothèse de variances inégales 	1,247	0,268	-1,197 -1,43	68 48,298	0,236 0,159	-0,27141 -0,27141	0,22681 0,18986	-0,724 -0,65309	0,18118 0,11026

Annexe 3.8.2

Le test de student étudiant la contribution de l'utilisation des nouvelles pratiques à la minimisation des risques d'exploitation

Outils de calcul des coûts développés	N	Moyenne	Ecart-type
La minimisation des risques d'exploitation			
utilisateurs	19	4,2632	0,56195
non-utilisateurs	51	3,9216	0,84482

Annexe 3.8.2 (suite)

Le test de student étudiant la contribution de l'utilisation des nouvelles pratiques à la minimisation des risques d'exploitation

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig	T	Ddl	Sig (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
<ul style="list-style-type: none"> La minimisation des risques d'exploitation <ul style="list-style-type: none"> Hypothèse de variances égales Hypothèse de variances inégales 	0,757	0,387	-1,629 -1,952	68 48,656	0,108 0,057	-0,34159 -0,34159	0,20964 0,17497	-0,75992 -0,69327	0, 07674 0,01009

Annexe 3.8.3

Le test de student étudiant la contribution de l'utilisation des nouvelles pratiques à l'amélioration de la prise de décision

Outils de calcul des coûts développés	N	Moyenne	Ecart-type
Amélioration de la prise de décision utilisateurs non-utilisateurs	19 51	4,6842 3,2745	1,05978 0,87104

Annexe 3.8.3 (suite)

Le test de student étudiant la contribution de l’utilisation des nouvelles pratiques à l’amélioration de la prise de décision

Test d’échantillons indépendants

	Test de Levene sur l’égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig	T	Ddl	Sig (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
<ul style="list-style-type: none">Amélioration de la prise de décision<ul style="list-style-type: none">Hypothèse de variances égalesHypothèse de variances inégales	7,015	0,010	-5,395 -6,593	68 51,108	0,000 0,000	-1,40970 -1,40970	0,26128 0,21383	-1,93108 -1,83895	-0, 88832 -0,98045

Annexe 3.8.4

Le test de student étudiant la contribution de l'utilisation des nouvelles pratiques à la réalisation des objectifs stratégiques

Outils de calcul des coûts développés	N	Moyenne	Ecart-type
La réalisation des objectifs stratégiques			
utilisateurs	19	4,2105	0,56430
non-utilisateurs	51	4,3725	0,53530

Annexe 3.8.4 (suite)

Le test de student étudiant la contribution de l'utilisation des nouvelles pratiques à la réalisation des objectifs stratégiques

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig	T	Ddl	Sig (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
<ul style="list-style-type: none"> La réalisation des objectifs stratégiques <ul style="list-style-type: none"> Hypothèse de variances égales Hypothèse de variances inégales 	2,306	0,134	1,083 1,110	68 33,898	0,283 0,275	0,16202 0,16202	0,14965 0,14603	-0,13659 -0,13478	0, 46063 0,45883

ANNEXE 4 : Analyse des réponses au questionnaire

Annexe 4.1. Retour du questionnaire en fonction de la nature de l'activité

Nature de l'activité	Nombre d'envois	Nombre de retours	Taux de retour
Industries textiles et habillement	243	26	10,70 %
Industries agroalimentaire	154	22	14,28 %
Industries mécaniques et métallurgiques	130	15	11,54 %
Les industries chimiques	103	7	6,80 %
Total	630	70	11,11 %

Annexe 4.2: La taille des entreprises participantes selon le nombre d'employés

Taille	Effectifs	Pourcentages
De 10 à 100	18	25,71 %
De 101 à 200	21	30,0 %
De 201 à 300	18	25,71 %
De 301 à 500	13	18,57 %
Total	70	100,0 %

Annexe 4.3: La taille des entreprises participantes selon le chiffre d'affaires

Taille (en milliers de dinars ²⁹)	Effectifs	Pourcentages
Inférieure à 5 000	13	18,57 %
De 5 001 à 10 000	7	10,0 %
De 10 001 à 20 000	25	35,71 %
De 20 001 à 50 000	15	21,43 %
De 50 001 à 100 000	10	14,28 %
Total	70	100 %

Annexe 4.4 : Retours du questionnaire en fonction de la nature de l'entreprise et de la nature de l'activité

Secteur d'activité	Nombre d'envois				Nombre de retours			
	10-100	100-200	200-300	300-500	10-100	100-200	200-300	300-500
Textiles et habillements	70	83	50	40	8	10	3	5
Agro-alimentaires	30	63	41	20	4	5	11	2
Mécaniques et métallurgiques	53	40	23	14	5	4	3	3
Chimiques	20	44	23	16	1	2	1	3
Totaux	173	230	137	90	18	21	18	13

²⁹ 1 euro vaut à peu près 2,2 dinars.

Annexe 4.5 : Le statut professionnel des répondants

Statut professionnel des répondants	Effectifs	Pourcentages	% valides
Manager ou gérant ³⁰	30	42,86 %	42,86 %
Directeur de la comptabilité de gestion ³¹	6	8,57 %	51,43 %
Directeur administratif et financier ³²	24	34,28 %	85,71 %
Responsable de la comptabilité analytique ou du contrôle de gestion ³³	10	14,28 %	100,0 %
Total	70	100 %	100 %

Annexe 4.6 : La nature de la formation des dirigeants ou des responsables en postes de responsabilités

Nature de la formation des répondants	Nombre	Pourcentages	Pourcentages valides
Troisième cycle en comptabilité (DEA en comptabilité)	18	25,7 %	25,7 %
Troisième cycle en gestion ³⁴	16	22,9 %	22,9 %
Maîtrise en comptabilité ³⁵	14	20,0 %	20,0 %
Maîtrise en gestion ³⁶	11	15,7 %	15,7 %
Technicien en comptabilité ou en gestion (diplôme de l'enseignement secondaire) ³⁷	11	15,7 %	15,7 %
Total	70	100 %	100 %

³⁰ Dans cette catégorie, nous avons regroupé les positions suivantes : manager, gérant, directeur général et directeur général adjoint.

³¹ Dans cette catégorie nous avons regroupé les deux positions suivantes : directeur comptabilité de gestion et directeur contrôle de gestion.

³² Dans cette catégorie, nous avons regroupé les réponses suivantes : directeur financier et directeur administratif et financier.

³³ Dans cette catégorie, nous avons regroupé les éléments suivants : chargé du département assistance à la gestion, chef de service contrôle de gestion et comptabilité analytique d'exploitation, chef de service comptabilité analytique d'exploitation, chef de service contrôle de gestion, contrôleur de gestion, responsable contrôle de gestion, cadre direction budget et contrôle de gestion.

³⁴ Cette modalité comprend les types de réponses suivants : DEA en gestion, maîtrise finance IHEC et DESS Gestion, DESS entrepreneuriat, 3^{ème} cycle gestion.

³⁵ Cette catégorie comprend les types de réponses suivants : maîtrise en gestion comptable, maîtrise en sciences et techniques comptables et financières, maîtrise en expertise comptable.

³⁶ Cette catégorie comprend les types de réponses suivants : maîtrise en gestion financière, maîtrise en gestion, maîtrise en HEC, maîtrise de l'école supérieure de commerce.

³⁷ Cette modalité comprend les types de réponses suivants : formation comptable (diplôme secondaire), Bac commercial, diplôme en TEG.

Annexe 4.7 : la nature de la formation des dirigeants ou des responsables en postes de responsabilités selon la taille des PME

La nature de la formation des répondants	PME			
	10-100	100-200	200-300	300-500
Troisième cycle en comptabilité (DEA en comptabilité)	3 (16,67 %)	4 (19,05 %)	6 (33,33 %)	5 (38,46 %)
Troisième cycle en gestion	2 (11,11 %)	4 (19,05 %)	6 (33,33 %)	4 (30,77 %)
Maîtrise en comptabilité	3 (16,67 %)	5 (23,81 %)	2 (11,11 %)	4 (30,77 %)
Maîtrise en gestion	4 (22,22 %)	5 (23,81 %)	2 (11,11 %)	0
Technicien en comptabilité ou en gestion	6 (33,33 %)	3 (14,28 %)	2 (11,11 %)	0
Total	18	21	18	13

Annexe 4.8 : La dépendance des entreprises

	Fréquences	Pourcentages
Entreprise tunisienne indépendante	44	62,86 %
Société mère à couverture nationale	13	18,57 %
Société mère à couverture internationale	7	10,0 %
Filiale d'un groupe tunisien	6	8,57 %
Total	70	100

Annexe 4.9 : Fréquences et pourcentages d'utilisation des différentes techniques de calcul des coûts

Techniques de calcul des coûts Utilisées	Fréquences	Pourcentages
Méthode de coût complet	35	50 %
Méthode des sections homogènes	12	17,1 %
Méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes	6	8,6 %
Direct costing	10	14,3 %
Méthode ABC	7	10,0 %
Méthode Time driven ABC	0	0
TOTAL	70	100 %

Annexe 4.10 : Pourcentages et fréquences d'adoption des différentes méthodes de calcul des coûts par nature d'activités industrielles

Techniques de calcul des coûts utilisées	Textiles et habillements (N=26)		Agro-alimentaires (N=22)		Mécaniques et métallurgiques (N=15)		Chimiques (N=7)	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Coût complet	17	65,4%	7	31,8%	10	66,7%	1	14,3%
Sections homogènes	4	15,4%	6	27,3%	1	6,7%	1	14,3%
Direct Costing	3	11,5%	4	18,2%	1	6,7%	2	28,6%
Imputation Rationnelle des frais fixes	1	3,8%	3	13,6%	0	0	2	28,6%
ABC	1	3,8%	2	9,1%	3	20%	1	14,3%
ABC pilotées par le temps	0	0	0	0	0	0	0	0

Annexe 4.11 : Fréquences et pourcentages d'utilisation des méthodes de calcul des coûts par taille des entreprises

Les techniques de calcul des coûts	La taille des entreprises			
	De 10 à 100	De 100 à 200	De 200 à 300	De 300 à 500
Le direct costing	10	0	0	0
Le coût complet	4	19	12	0
Méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes	4	2	0	0
La méthode des sections homogènes	0	0	6	6
La méthode ABC	0	0	0	7
Total	18	21	18	13

Annexe 4.12 : Effectif et pourcentage des facteurs d'utilisation des instruments de calcul des coûts

	Effectif	pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Un problème de gestion	12	17,1	17,1	17,1
Copier les meilleures pratiques du pays ou internationales	6	8,6	8,6	25,7
L'appartenance à un groupe	14	20,0	20,0	45,7
Autres facteurs	21	30,0	30,0	75,7
Un problème de gestion et l'appartenance à un groupe	10	14,3	14,3	90,0
Un problème de gestion, copier les meilleures pratiques du pays ou internationale et l'appartenance à un groupe	4	5,7	5,7	95,7
Un problème de gestion, copier les meilleures pratiques du pays ou internationales et d'autres facteurs.	3	4,3	4,3	100,0
Total	70	100,0	100,0	

Annexe 4.13 : Récapitulation de l'effectif et du pourcentage des types d'outils informatiques

	<u>utilisés</u> Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
la comptabilité analytique est traitée manuellement	9	12,9	12,9
la comptabilité analytique est traitée par tableur (Excel)	30	42,9	55,8
Logiciel ERP (SAP...)	7	10,0	65,8
L'entreprise est entrain de négocier un logiciel	5	7,1	72,9
L'entreprise utilise actuellement un tableur Excel et elle est entrain de négocier un logiciel	15	21,4	94,
L'entreprise utilise un logiciel ERP spécifique à la comptabilité analytique	4	5,7	100,0
Total	70	100,0	100,0

Annexe 4.14 : Récapitulation de l'utilisation des outils informatiques selon la taille des entreprises

Les outils informatiques utilisés	La taille des entreprises			
	10-100	100-200	200-300	300-500
la comptabilité analytique est traitée manuellement	9	0	0	0
la comptabilité analytique est traitée par tableur (Excel)	9	10	8	3
Logiciel ERP (SAP...)	0	0	2	5
L'entreprise est entrain de négocier un logiciel	0	2	3	0
L'entreprise utilise actuellement un tableur Excel et elle est entrain de négocier un logiciel	0	9	5	1
L'entreprise utilise un logiciel ERP spécifique à la comptabilité analytique	0	0	0	4
Total	18	21	18	13

Annexe 4.15. L'utilité stratégique de l'utilisation des instruments de calcul des coûts selon la taille des entreprises

	La taille des entreprises			
	10-100	100-200	200-300	300-500
L'existence d'une gestion prévisionnelle des compétences	-Il n'existe pas une gestion prévisionnelle des compétences	Il n'existe pas de gestion prévisionnelle des compétences	14 parmi 18 ont une gestion prévisionnelle	-12 parmi 13 ont une gestion prévisionnelle des compétences
Les différentes phases de la gestion prévisionnelle	-----	-----	La gestion budgétaire	Planification stratégique et gestion budgétaire
Les procédures spécifiques d'investissement	Non	Non	10 parmi 18 oui	Oui

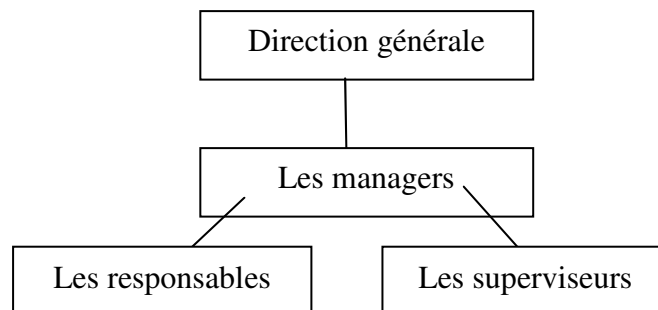
ANNEXE 5 : ***Présentation des entretiens***

Fiche 1 : de synthèse d'entretien « SOPAL »

Personne interviewée : le responsable de la comptabilité analytique, il est titulaire d'une maîtrise en science comptable

Thème 1 : les caractéristiques de l'entreprise

- C'est une entreprise individuelle spécialisée dans la production des articles en laiton (cuivre +plomb)
- La structure de l'entreprise



- C'est une société anonyme privée
- Date d'entrée en production : 1983.
- Les produits sont variés (1000 articles) dont les principaux sont :
 - Robinetterie (mitigeurs, mélangeurs)
 - Vannes eau
 - Branchement d'eau compteurs)
 - Pièces de raccordement
- Les processus de fabrication sont très complexes vue qu'il y a plusieurs variables (8 catégories de machines). Le processus de fabrication consiste en des opérations :
 - Estompage
 - Fonderie
 - Injection

- Le nombre d'employés : 500 dont le niveau minimum de qualification est 8^{ème}, 9^{ème} en polissage parce que les conditions de métiers sont difficiles (salissante) et 5^{ème} année secondaire pour les autres ateliers. Alors que pour l'administration, un niveau de maîtrise.
- La motivation : il y a tout un système salarial : fixe et variable suivant une évaluation (prime) : cette dernière est fixée suivant la productivité puisque chaque service dans l'entreprise fixe ces objectifs.
- Les critères de recrutement : suivant une fiche de fonctions faite par le responsable du service (manager). Donc le responsable du service qui a un besoin de recruter un personnel dans son service élabore une fiche qui contient les différentes compétences exigées et les critères de recrutement et la présentait à la direction générale qui de sa côté ordonne d'ouvrir un concours pour remplir le manque de personnel.
- La position de l'entreprise sur le marché local est leader puisqu'elle a une part de plus de 50%. Alors qu'elle a une part minime sur le marché international vu l'intensité de la concurrence et aussi il n'y a pas une stratégie commerciale bien claire.
- L'entreprise a une filiale au maroc et un consortium en côte ivoir c'est pour alléger les charges.
- Les concurrents sont : l'AMS et les importateurs (robinets transitaires, robinets de gaz et les compteurs).
- Les moyens pour faire face à la concurrence : il y a l'effet prix (la politique de remise), le manager essaie de faire une conciliation entre le coût du produit et le prix du marché. En effet il y a un bureau technique qui fait cette conciliation. La décision de fixation du prix est déterminée à partir d'une collaboration entre le service de contrôle de gestion et le directeur générale. Il y a aussi l'amélioration de la qualité et les délais de livraison.
- La situation financière de l'entreprise est bénéficiaire (Résultat est de 12% du CA).

- Les facteurs de complexification de la gestion dans l'entreprise est le problème de communication interne entre les différents services de l'entreprise car l'information ne circule pas facilement entre les services de l'entreprise. Bien que l'entreprise est certifiée ISO (TAYOTA) et les outils de gestion sont assistés par ordinateurs (GPAO).

Thème 2 : Les outils de calcul des coûts

- L'entreprise utilise des tableaux de bords qui consiste en la déclinaison des objectifs stratégiques, ces derniers sont de management et opérationnels. L'atteinte des objectifs est déterminée à partir des indicateurs (de coût, qualité et délai).
- Il y a aussi la budgétisation (un budget commercial) qui fait des planifications. L'entreprise est en extension donc la budgétisation devient une nécessité.
- L'entreprise utilise à la fois la méthode des sections homogènes et la méthode ABC puisqu'il y a plusieurs métiers et plusieurs produits. Selon le manager de contrôle de gestion, l'utilisation de la vraie méthode ABC est difficile. La difficulté surtout dans la détermination des inducteurs de coût. Ça n'empêche que le contrôleur de gestion a essayé depuis 2005 (date de son recrutement) d'appliquer l'ABC mais il a trouvé que ses inconvénients sont plus que ses avantages.
- Pour calculer le coût du produit, le contrôleur de gestion commence dès le départ par la distinction entre les activités primaires et de soutiens puis il fait l'imputation du coût des activités de soutiens sur les activités primaires mais le problème est au niveau de la détermination de l'inducteur de coût le plus fiable pour l'imputation du coût des activités sur les produits. Donc la solution pour lui c'est d'utiliser des clés de répartition connus et facile pour lui comme les compteurs divisionnaires et pour les charges d'amortissement chaque machine est codée.
- Les activités secondaires sont les activités de maintenance, et administrative (contrôle de gestion, ressources humaines, système d'information, direction générale).

- Les activités principales sont de production, commerciale, logistique et recherche et développement.
- Chaque service fait des prévisions et chacun d'eux fixent les moyens de supervisions (les indicateurs). La fixation des objectifs est une politique utilisée dès le commencement de l'activité de l'entreprise vue la culture du directeur général (ingénieur mécanique), et la diversification des produits.
- L'entreprise n'a pas un service de contrôle interne mais elle ressentit sa nécessité car elle est en état d'extension.
- Les outils informatiques utilisés par l'entreprise sont : logiciel ERP (X3), GMAO (Gestion de Maintenance Assisté Ordinateur). Les données quotidiennes sont intégrées alors que pour les données stratégiques, le contrôleur de gestion connaît l'information à partir de la direction générale ou une autre personne (problème de communication).
- L'entreprise est satisfaite par sa méthode actuelle de calcul des coûts car d'une part il y a une évolution du Chiffre d'Affaire, dans la marge et au niveau de la détermination de la politique de prix.

Fiche 2 de synthèse d'entretien « GALPHARMA »

Personne interviewée : Le responsable de la comptabilité analytique, il est titulaire d'une maîtrise en sciences comptables

Thème 1 : les caractéristiques de l'entreprise

- Dépendance : entreprise Tunisienne dépendante
- Forme juridique : SA, capital de 2500000d répartis en actions géré par un conseil d'administration présidé par un président de conseil et donnant pouvoir à un directeur général.
- Le capital est 100% tunisien
- Date de création : 1994
- Date d'entrée en production : 2000
- Activité principale : la fabrication des médicaments à l'usage humain.
- Appropriation : entreprise privée.
- CA local est de 97 à 98%
- CA à l'exportation est de 2 à 3% (la lybie, la moritagne).
- Part du marché : 30 à 35% du marché local.
- Nombre de produits : 5 catégories de produits qui sont : l'Infra 1000, Infra 1000 suspension, Gripex, Gastral, Antalgin. Ce sont des produits standards à l'intérieur du produit et variés à l'intérieur de l'entreprise.
- Le processus de production est complexe vis-à-vis des étapes du produit mais il est standard car il se répète.
- Nombre d'employés : 131 employés.

- La structure des charges : 70% charges directes
30% charges indirectes
- Le résultat de l'entreprise dans les 3 dernières années varie entre 1000000 et 2000000.
- La concurrence est sévère surtout avec la présence des produits chinois.
- Les stratégies de l'entreprise :
 - L'entreprise cherche toujours la préservation de la qualité pour protéger le nom de la société et la santé des individus.
 - L'entreprise cherche à pénétrer les marchés Africains.
 - Les prix sont homologués par l'Etat.

- L'entreprise investit en recherche et développement.
- Le pourcentage est de 5 à 8% de l'investissement total.

Thème 2 : les outils de calcul des coûts

Le système utilisé dans cette entreprise est la méthode du coût complet avec imputation rationnelle des frais fixes. Le système a été utilisé et mis en place depuis la date d'entrée en production en 2000.

- La fonction comptabilité analytique est liée directement à la direction générale vu la pertinence de l'information car elle touche directement la stratégie de l'entreprise.
- Les autres outils de gestion utilisés sont les tableaux de bords, des budgets (prévisionnels).
- Les objets de coûts sont des familles de produits lorsqu'ils sont destinés à l'exportation et des produits lorsqu'ils sont vendus localement.
- L'entreprise utilise des coûts standards à l'échelle internationale calculés sur la base d'une certaines fluctuations (augmentation du pétrole, fluctuation du taux de change...). Ses coûts seront comparés aux coûts réels pour déterminer les écarts.
- Le calcul des coûts se fait tantôt mensuelle, trimestrielle, et souvent occasionnelle.
- L'entreprise envisage remplacer ce système car l'interviewée considère qu'il est rigide et ne permet pas de calculer ni le coût de l'activité ni le coût d'un produit.
- L'entreprise ne dispose pas d'un logiciel informatique actuellement parce qu'il est trop coûteux. L'Etat est entrain de faire des négociations pour installer un logiciel ERP dans l'entreprise
- L'interviewé connaît la méthode ABC, elle l'a étudié à l'université.
- L'entreprise envisage l'adoption (l'utilisation) de la méthode ABC. Le logiciel ERP est très adapté avec l'utilisation de la méthode ABC ; aussi cette dernière permet de déterminer le coût de l'activité et le coût du produit.
- L'interviewé ne connaît pas la méthode time-driven ABC.

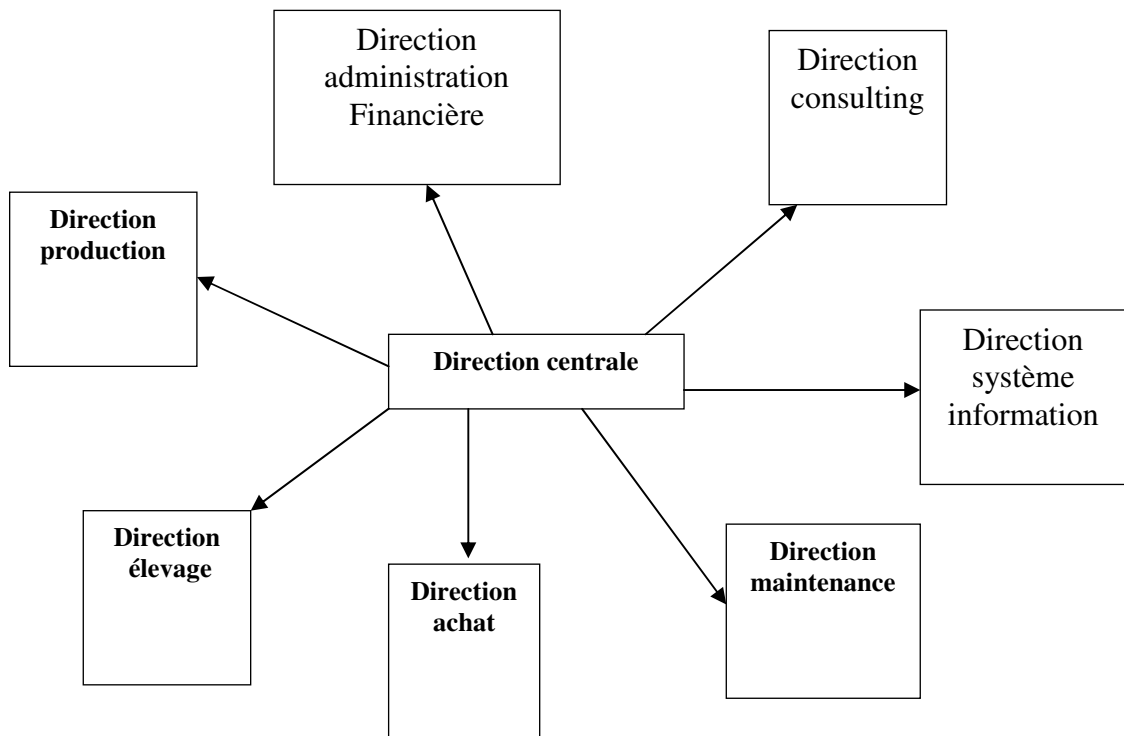
Fiche 3 de synthèse d'entretien « CHAHIA »

Personne interviewée : le responsable de la comptabilité analytique, il est titulaire d'une maîtrise en science comptable

Thème 1 : les caractéristiques de l'entreprise

- Dépendance : entreprise Tunisienne indépendante
- Le capital est 100% tunisien
- Date d'entrée en production : 2000
- Activité principale : l'élevage, l'abattage, la transformation et la distribution des volailles
- Appropriation : entreprise privée.
- CA local est de 97 à 98%
- CA à l'exportation est de 2 à 3%
- Part du marché : 10% du marché local vue la durée de vie de l'entreprise puisqu'elle a 7 ans d'activité.
- Le processus de production est complexe vis-à-vis des étapes du produit mais il est standard car il se répète.
- Les produits sont au nombre de 4 : poussin de chère, dinde découpé, poulet, poulet de pante

- La structure de l'entreprise :



- Nombre d'employés : 370 employés

- La structure des charges : 20% charges indirectes
80% charges directes.

- Le résultat de l'entreprise dans les 3 dernières années : l'interviewé n'a pas voulu me donner de l'information.

- La concurrence est sévère surtout avec la présence des vendeurs libres et l'ouverture du marché tunisien sur les autres marchés.

- Les stratégies de l'entreprise :

- L'entreprise cherche l'amélioration de la qualité et la réduction des coûts.
- Les prix sont déterminés sur la base du prix de revient du produit et sur la base du marché.
- L'investissement en recherche et développement est minime.
- L'entreprise envisage de pouvoir contrôler la chaîne de production en amont et en aval surtout il faut contrôler la dépendance de l'élevage vis-à-vis de l'agriculteur.

Thème 2 : les outils de calcul des coût

- L'entreprise utilise la méthode de coût complet avec sections homogènes parallèlement avec la méthode ABC. Il y a 3 sections principales et 10 sections auxiliaires :

- Section reproducteur : reproducteur chère, reproducteur dinde, reproducteur pante, reproducteur pendus.
- Section élevage d'engrèssment : engrèssment poulet de chère, engrèssment dinde de chère.
- Section abattoir : abattage, découpage, congélation, livraison

- La détermination du coût du produit se fait sur la base des calibres et des paramètres de production.

- Cette méthode a été utilisée depuis la date de mise en production sauf que cette méthode n'a pas cessé de s'améliorer et de prendre place avec le développement des sections et des activités.

- La fonction de la comptabilité analytique est directement attachée à la direction générale.

- Il y a 4 familles de produits : poussin de chère, dinde découpé, poulet, poulet de pante.

- L'entreprise utilise des coûts standards (prévisionnelles) parce que le cycle de production est plus ou moins long. Ces coûts sont calculés sur la base des données des mois précédents et sur certaines prévisions et jugements. En plus l'entreprise calcule des coûts réels mensuellement ; ces derniers seront comparés au coût standard pour déterminer un certain écart qui sera justifié.

- L'entreprise utilise des tableaux de bords pour chacun de ces services ainsi que des budgets.

- La structure des charges : l'engrais, l'électricité, main d'œuvre, l'amortissement

- L'entreprise n'envisage pas remplacer ce système, car il est adapté avec sa stratégie

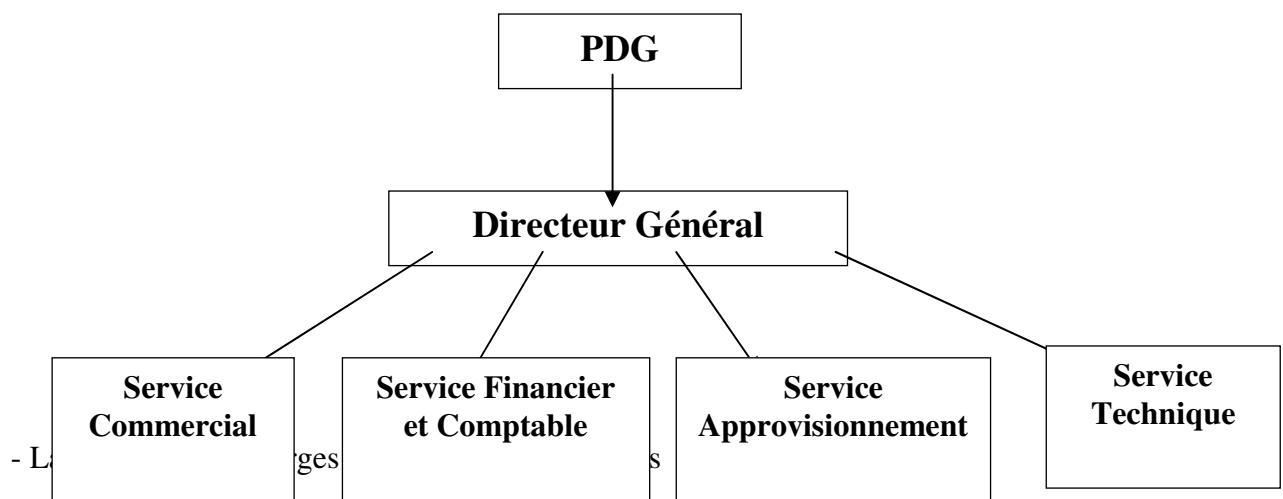
- L'entreprise utilise actuellement ADONIX et elle envisage adopter le logiciel GPAO, ce dernier et en phase d'implantation.
- L'entreprise ne peut pas appliquer la méthode ABC seule car l'entreprise est vue comme un tout.
- L'entreprise est divisée en des sections, dans ces sections il y a des activités comme l'activité poulet et dinde.
- L'interviewé connaît la méthode time driven ABC, il l'a entendu parlé dans un séminaire d'un chef de bureau de consulting.

Fiche 4 de synthèse d'entretien

Personne interviewée : le responsable de la comptabilité analytique, il est titulaire d'une maîtrise en science comptable

Thème 1 : les caractéristiques de l'entreprise

- Dépendance : entreprise Tunisienne indépendante
- C'est une société anonyme
- Le capital est de 790000,000D
- Date d'entrée en production : 04/05/2000.
- Activité principale : la fabrication des produits de peintures et dérivées.
- Appropriation : entreprise privée
- CA local est de 97 à 98%
- CA à l'exportation est de 2 à 3%
- Part du marché : 10% du marché local vue la durée de vie de l'entreprise puisqu'elle a 7 ans d'activité.
- Le processus de production n'est pas complexe.
- Il y a 5 familles de produits :
 - peinture à lot
 - peinture à vernie
 - peinture à huile
 - peinture à lacet
 - peinture mastique
- Les produits sont variés suivant le besoin du marché et du client.
- La structure de l'entreprise :



70% charges directes

- Nombre d'employés : 74 employés.
- Le résultat de l'entreprise dans les 3 dernières années : l'interviewé n'a pas voulu me donner de l'information.

La concurrence est sévère.

Les stratégies de l'entreprise :

- L'entreprise cherche l'amélioration de la qualité.
- Les prix sont déterminés sur la base du prix de revient du produit basé sur une formule modeste.
- L'investissement en recherche et développement est nul.
- Il n'y a pas de stratégies futures actuellement parce qu'elle est en phase de redressement financier.

Thème 2 : les outils de calcul des coûts

- L'entreprise utilise la méthode de coût complet avec imputation rationnelle des frais fixes.
- Cette méthode a été utilisée depuis la date de mise en production
- La fonction de la comptabilité analytique est directement attachée à la comptabilité générale lui-même attaché à la direction générale.
- Les objets de coûts sont les toutes sortes de produits de peintures.
- L'entreprise utilise des coûts réels calculés mensuellement.
- L'entreprise utilise des tableaux de bords ainsi que des budgets prévisionnels.
- La structure des charges :
 - Les charges variables : matières premières
 - Les charges fixes : électricité, eau, amortissement, charges salariales.
- L'interviewé connaît la méthode ABC.
- L'entreprise n'envisage pas actuellement son adoption puisqu'elle est en phase de redressement.
- L'interviewé connaît le Time Driven ABC. Il l'a entendu parler dans un séminaire à Tunis.

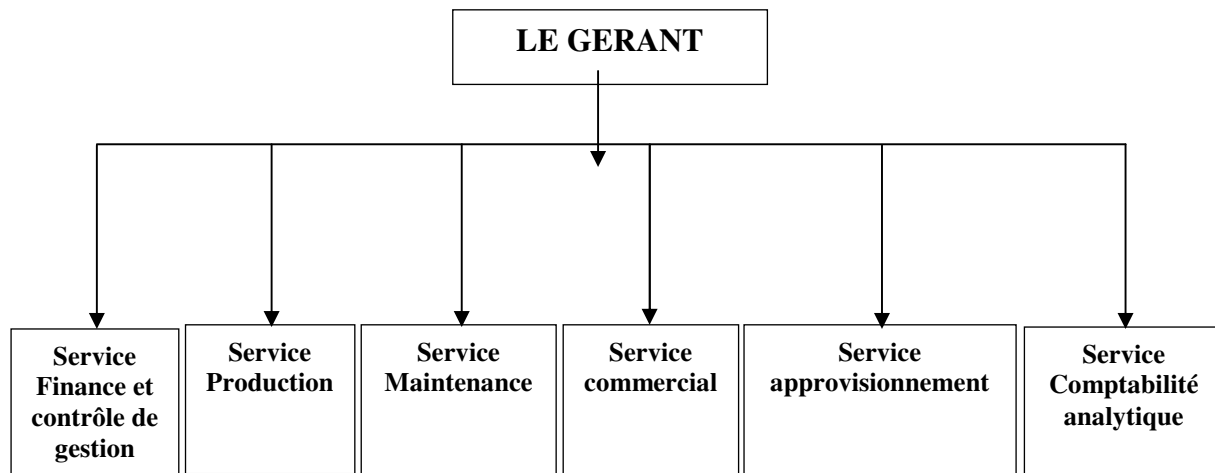
Fiche 5 de synthèse d'entretien

Personne interviewée : un responsable de la comptabilité analytique qui est titulaire de l'expertise comptable.

Thème 1 : les caractéristiques de l'entreprise

- C'est une filiale d'un groupe Tunisien
- La date d'entrée en production : 1970
- L'activité principale de l'entreprise : la fabrication de mousse et de matelas ressort.
- Les principaux produits réalisés par l'entreprise sont :
 - la mousse en bloc
 - les matelas ressort
- Il n'y a pas de complexité ni dans le processus de production ni dans les produits.
- L'entreprise existe depuis longtemps, elle a été soumise à un redressement financier et actuellement elle est entrain d'avancer.
- Part de l'entreprise sur le marché extérieur : 15%
- Le nombre d'employés : plus ou moins 200
- L'entreprise est leader sur le marché local, elle est parmi les 3 premiers.
- L'interviewé n'a pas voulu donner l'information sur le chiffre d'affaire.
- La structure des charges : 90% charges directes
10% charges indirectes

- La structure de l'entreprise :



- La stratégie employée par l'entreprise est l'amélioration de la qualité et la réduction des coûts.

- Les prix sont fixés sur la base du prix du marché.

- La situation financière est bénéficiaire.

- L'entreprise cherche à satisfaire le marché local et de renforcer sa position sur le marché local avant de s'adresser au marché international.

- L'entreprise ne dispose pas de la recherche mais du développement par les consultants étrangers et le suivie des foires internationales.

- Il n'y a pas un investissement.

- Les stratégies futures de l'entreprise : développer la notoriété de l'entreprise sur le marché local.

Thème 2 : les outils de calcul des coûts

- La méthode utilisée pour le calcul du coût du produit est le coût complet avec sections homogènes.
- Cette méthode est utilisée depuis la date de démarrage de l'entreprise mais la différence c'est le degré de raffinement surtout pour les clés de répartition des charges fixes.
- Ce système est mis en place par un technicien de production.
- La comptabilité analytique est une direction staff attachée à la direction générale.
- Le coût est calculé par produit et famille de produits.
- L'entreprise utilise des coûts réels.
- Le calcul du prix de revient d'un produit est périodique et s'effectue à chaque fois qu'il y a un changement dans le coût des charges.
- La méthode utilisée avant cette date est le coût complet. Le changement est dû à l'accroissement de plus en plus des charges et de vouloir aboutir à une information fiable.
- La structure des charges :
 - Les charges variables : coût d'achat matières premières.
 - Les charges fixes : amortissement, mains d'œuvre directe.
- L'entreprise n'envisage pas remplacer le système car il est très récent et il est adapté avec les caractéristiques actuelles de l'organisation.
- L'entreprise dispose d'un logiciel informatique ERP. C'est un Logiciel intégrée d'aide à la décision qui fonctionne avec un système de base de données.
- L'interviewé connaît la méthode ABC mais l'entreprise n'envisage pas son utilisation parce que elle est d'une par coûteuse et d'autre part l'entreprise est satisfaite de sa méthode actuelle.

- L'entreprise n'envisage pas son utilisation car la méthode actuelle paraît répondre aux besoins actuels de l'entreprise.
- L'interviewé connaît d'autres méthodes de calcul des coûts comme la méthode de coût direct, l'ABM .

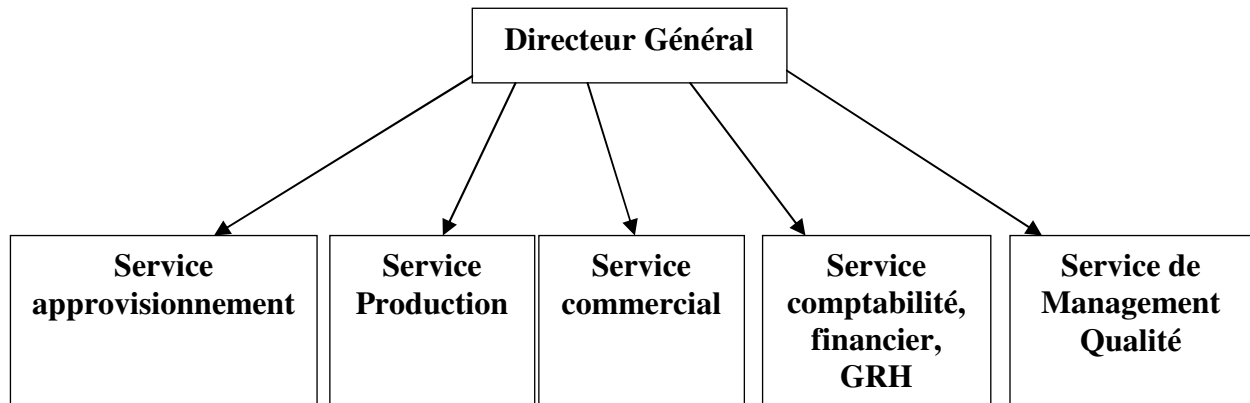
Fiche 6 de synthèse d'entretien

Personne interviewée : le co-associé, titulaire d'une DEA en Droit

Thème 1 : les caractéristiques de l'entreprise

- C'est une entreprise privée.
- Date d'entrée en production : 1994
- Le capital passe de 195000D en 1994 à 2010000D
- L'activité principale de l'entreprise : la transformation de la mousse et des matelas ressort.
- Les principaux produits réalisés par l'entreprise sont :
 - La mousse en bloc
 - Les matelas ressort
- Les produits sont variés suivant les différentes caractéristiques exigées par le marché et le client.
- Les principaux processus de production sont :
 - Pour la mousse en bloc : à partir d'une matière première qui est la mousse, l'entreprise ajoute un gonflant qui est le CO₂ liquide.
 - Pour les matelas ressort : la carcasse à base de fil traité, la couverture de la carcasse, nappage, fermeture, emballage.
- Il n'y a pas de complexité ni dans le processus de production ni dans les produits.
- La part de l'entreprise sur le marché local varie entre 12 et 15%.
- Chiffre d'affaire en 2007 : 6500000D
- Nombre d'employés : 85
- La structure des charges : 80% charges directes
20% charges indirectes

- La structure de l'entreprise :



- La stratégie employée par l'entreprise est l'amélioration de la qualité, l'entreprise est certifiée ISO 2001.
- Les prix sont fixés en regardant les concurrents.
- La situation financière est bénéficiaire.
- L'entreprise a cherché des nouveaux marchés depuis sa date d'entrée en production : au paravent l'entreprise a été ouverte sur le marché libyen qui est abandonné aujourd'hui.
- L'entreprise dispose d'une filiale installée à Tunis.
- L'entreprise n'investit pas en recherche et développement.
- Les stratégies futures de l'entreprise : se maintenir sur le marché avec le minimum de dégât tout en maintenant l'équilibre.

Thème 2 : les pratiques de calcul des coûts

- Il n'y a pas un système de comptabilité analytique bien déterminé, la méthode utilisée pour calculer le coût d'un produit, repose sur une formule chimique établie par le technicien.
- Cette méthode est utilisée depuis la date de démarrage de l'entreprise en 1994.
- L'entreprise utilise des tableaux de bords.
- Le coût est calculé par produit
- L'entreprise utilise des coûts standard qui se basent sur des normes préétablies, mais il n'y a pas une analyse des écarts.
- Le calcul du prix de revient d'un produit s'effectue à chaque fois qu'il y a un changement dans le prix d'achat des matières premières.
- La structure des charges :
 - Les charges variables : coût d'achat matières premières
 - Les charges fixes : amortissement, mains d'œuvre directe

- L'entreprise n'envisage pas remplacer le système car il est adapté avec ces caractéristiques.
- L'entreprise ne dispose pas d'un logiciel informatique.

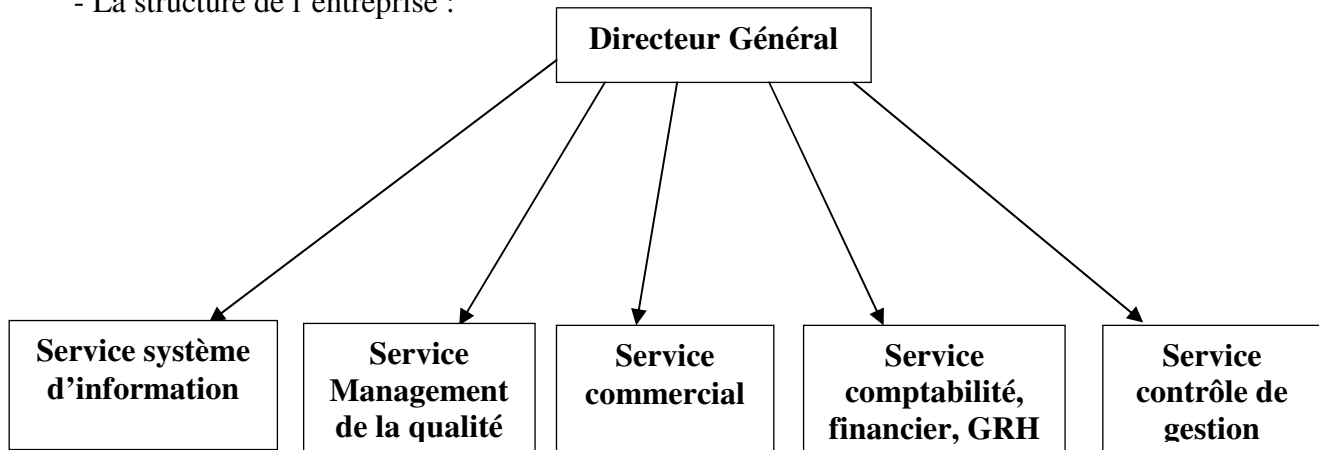
Fiche 7 de synthèse d'entretien

Personne interviewée : un responsable de la comptabilité, maîtrisard en gestion

Thème 1 : les caractéristiques de l'entreprise

- C'est une entreprise privée
- Date d'entrée en production : en 1979 pour le couscous et en 1995 pour les pâtes.
- L'activité principale de l'entreprise : la production des pâtes élémentaires et le couscous.
- Deux unités de production réalisées par l'entreprise : unité de couscous qui comprend 5 lignes de production et une unité de pâte qui comprend 4 lignes de production.
- Les produits sont variés selon différentes caractéristiques exigées par le marché et le client.
- Il n'y a pas de complexité ni dans le processus de production ni dans les produits.
- La part de l'entreprise sur le marché local est de 85%
- La part de l'entreprise à l'export est de 15%.
- Chiffre d'affaire en 2007 : 31MD
- Chiffre d'affaire en 2006 : 46,5 MD
- Chiffre d'affaire en 2005 : 42,4 MD
- L'entreprise est classée première pour la production du couscous et quatrième pour la production des pâtes.
- Nombre d'employés : 220 permanents et 20 occasionnels
- La structure des charges : 70% charges directes
30% charges indirectes

- La structure de l'entreprise :



- La stratégie employée par l'entreprise est la réduction des coûts.

- Les prix sont homologués par l'Etat.

- La situation financière est déficitaire (l'entreprise est en redressement financier).

- L'entreprise cherche toujours les nouvelles opportunités depuis sa date d'entrée en production.

- L'entreprise dispose d'une filiale installée à Tunis.

- L'entreprise n'investit pas en recherche et développement.

- Les stratégies futures de l'entreprise : dépend du nouvel acquéreur de l'entreprise.

Thème 2 : les outils de calcul des coûts

- Le calcul des coûts s'effectue d'une façon arbitraire. Ces coûts sont extraits de la comptabilité générale.

- Cette méthode est utilisée depuis la date d'entrée en production de l'entreprise 1979.

- L'interviewé en 2000, a voulu changer la méthode, il a commencé l'installation de la méthode des sections homogènes et il a fait tout le travail nécessaire pour le faire. Les sections principales sont au nombre de 10 et les sections auxiliaires sont 8.
- Cette méthode n'a pas été mise en place parce que le service production n'a pas pu s'adapter avec cette nouvelle méthode, les compétences ne sont pas au niveau du changement.
- L'entreprise utilise des tableaux de bords et des budgets.
- Le coût est calculé par famille de produit : couscous et pâtes.
- L'entreprise utilise des coûts réels.
- Le calcul du prix de revient d'un produit s'effectue 2 fois par ans et à chaque fois qu'il y a un changement dans le prix d'achat des matières premières.
- La structure des charges :
 - Les charges variables : coût d'achat matières premières, achat emballage, les frais de transport
 - Les charges fixes : amortissement, mains d'œuvre directe, charges sociales et administratives
- L'entreprise peut remplacer le système avec la reprise de l'activité car L'entreprise est actuellement en phase de redressement.
- L'entreprise dispose d'un logiciel informatique ERP.
- L'interviewé connaît la méthode ABC.
- L'entreprise peut utiliser cette méthode surtout avec la reprise de l'activité.
- L'interviewé ne connaît pas la méthode Time Drive

Fiche 8 de synthèse d'entretien

Personne interviewée : le directeur général : maîtrise en économie

Thème 1 : les caractéristiques de l'entreprise

- L'activité principale de l'entreprise : le conditionnement d'Huile d'olive et végétal

Les principaux produits réalisés par l'entreprise sont :

- Huile d'olive en vrac
- Huile d'olive conditionnée
- Huile végétal conditionné

Les produits sont variés.

- les principaux processus de production sont : achat Huile d'olive- filtration- stockage- conditionnement- emballage- stockage en attendant l'écoulement.

- Il n'y a pas de complexité ni dans le processus de production ni dans les produits.
- Les machines utilisées : paletteuse-remplisseuse-bouchonneuse-leticteuse-cartonneuse-depaletteuse-stockage
- C'est une entreprise privée
- Chiffre d'affaire à l'exportation : 95%
- Chiffre d'affaire local : 5%
- L'entreprise est le 3^{ème} fournisseur en Tunisie et le premier exportateur en Huile conditionné local.
- Chiffre d'affaire en 2005 : 2500000
- Chiffre d'affaire en 2006 : 1500000
- Chiffre d'affaire en 2007 : 500000
- Nombre d'employés : 20
- La structure des charges : Charges directes : 80%
Charges indirectes : 20%
- La stratégie employée par l'entreprise est l'amélioration de la qualité, elle est certifiée ISO.
- Les prix sont fixés en fonction du cours mondial ou local.
- La situation financière est déficitaire.
- L'entreprise cherche des nouveaux marchés depuis sa date d'entrée en production : la chine, l'ASI, et les pays africains.

- L'entreprise dispose d'une filiale installée en Allemagne.
- L'entreprise n'investit pas en recherche et développement.
- Les stratégies futures de l'entreprise : se développer et s'adapter.

Thème2 : les outils de calcul des coûts

Il n'y a pas un système pour le calcul des coûts. la méthode utilisée est simpliste car la majorité des charges sont relatives au coût d'achat des matières premières.

- Cette méthode a été utilisée depuis la date de démarrage de l'entreprise en 2000.
- La fonction comptabilité de gestion est directement attachée à la direction générale.
- L'entreprise utilise des tableaux de bords.
- Les objets de coûts sont des familles de produits : Huile d'olive et Huile végétal.
- L'entreprise calcule des coûts réels.
- La périodicité de calcul est saisonnière vue que la compagnie démarre le 15/10 et se termine le fin février.
- La structure des charges :
 - Charges variables : matières premières
 - Charges fixes : mains d'œuvres directes, amortissements, électricité.
- L'interviewé prévoit peut être le remplacement du système avec la reprise de l'activité car actuellement l'entreprise est en phase du redressement.
- L'entreprise ne dispose pas d'un logiciel informatique actuellement.
- L'interviewé ne connaît pas la méthode ABC.
- Cette méthode pourra être utilisée avec les nouveaux acquéreurs de l'entreprise.
- L'interviewé ne connaît pas la méthode Time Driven

Table de Matières

INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	7
1 ^{ère} PARTIE : CONCEPTION DE LA RECHERCHE.....	11
CHAPITRE1: Les pratiques de calculs des coûts : Outils et Utilisations	12
Introduction.....	13
Section 1. Revue de la littérature sur le contrôle de gestion dans les PME	15
1.2.Les travaux antérieurs sur les PME.....	15
1.2. Les entreprises de taille intermédiaires (ETI)	18
Section 2 : Objectifs et instruments de calcul des coûts	20
2.1. Evolution du plan comptable Tunisien et la place de la comptabilité de gestion .	20
2.2. Evolution des méthodes de calcul des coûts	24
2.2.1. La méthode du coût variable (direct costing).....	26
2.2.2. La méthode de coûts complets avec sections homogènes.....	27
2.2.3. La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes	28
2.2.4. La méthode ABC.....	29
2.2.5. La méthode ABC pilotée par le temps	31
2.2.6. La méthode des unités de valeur ajoutée (UVA)	33
2.2.7. La méthode du coût cible (le target costing)	35
2.3. La structure interne des pratiques de calcul des coûts.....	36
Section 3. Le cadre théorique.....	43
3.1. Les variables de contingences	44
3.1.1. La taille de l'organisation	45
3.1.2. Le rôle des nouvelles technologies d'information.....	46
3.1.3. La structure des charges	47
3.1.4. La diversité des produits.....	48
3.2. Les variables organisationnelles.....	49
3.2.1. La structure organisationnelle de l'entreprise	49
3.2.2. La formation des dirigeants	51
3.3. L'utilité opérationnelle des pratiques de calcul des coûts.....	53
3.4. L'utilité stratégique des pratiques de calcul des coûts	56
Conclusion	59
CHAPITRE2: Le contexte Tunisien et l'évolution des méthodes de calcul des coûts	60
Introduction.....	61
Section1 : Définitions et caractéristiques des PME	62
1.1. Définitions des PME	62
1.2. Les caractéristiques des PME.....	65

1.2.1 La simplicité de la structure.....	66
1.2.2. Le rôle du dirigeant.....	66
1.2.3. La prise de décision	67
1.2.4. Un système d'informations peu instrumenté	67
Section 2 : Les caractéristiques de management et de contrôle dans les PME.....	69
2.1. Les outils de prévisions : les plans et les budgets	70
2.1.1. Le budget d'exploitation.....	70
2.1.2. Le budget de trésorerie	70
2.1.3. Le budget d'investissement	71
2.2. Les outils de suivi : les tableaux de bord	71
2.3. La comptabilité analytique et l'évolution du calcul des coûts en Tunisie.....	72
Section 3 : L'économie Tunisienne face à la mondialisation	75
3.1. Les caractéristiques de l'économie Tunisienne.....	75
3.1.1. Expérience socialiste (1961-1969)	76
3.1.2. Capitalisme sous contrôle (1970-1981).....	77
3.1.3. La Crise économique (1982-1986)	78
3.1.4. Libéralisation de l'économie (1987-1995)	78
3.1.5. Mise à niveau de l'économie (1995 à aujourd'hui).....	79
3.2. L'environnement des affaires	82
3.2.1. Défis économiques et sociaux post-révolution.....	83
3.2.2. La réforme de la réglementation.....	84
3.2.3. Recommandations en matière de politique.....	85
3.2.3.1. Les recommandations à court terme.....	85
3.2.3.2. Les recommandations à long terme.....	86
Conclusion	88
CHAPITRE 3: Méthodologie de la Recherche	89
Introduction.....	90
Section 1 : Méthodologie générale de la recherche	92
1.1. Procédure de collecte des informations.....	92
1.1.1. L'enquête exploratoire.....	94
1.1.2. L'enquête de validation	94
1.1.2.1. L'enquête de validation pour la recherche quantitative	94
1.1.2.1.1.L'unidimensionnalité des mesures	94
1.1.2.1.2.La fiabilité des mesures.....	95
1.1.2.1.3.La validité.....	95
1.1.2.2. La validité et la fiabilité de la recherche qualitative	96

1.2. Le choix de l'échantillon.....	96
1.2.1. Le choix des entreprises selon leur taille.....	100
1.2.1.1. Les petites et moyennes entreprises nationales	101
1.2.1.2. Les entreprises de taille intermédiaires:	102
1.2.2. Le choix des entreprises selon leur nature d'activité.....	103
1.2.2.1. L'activité agro-alimentaire	103
1.2.2.2. L'activité textile et habillement.....	104
1.2.2.3. Industries mécaniques et métallurgiques.....	105
1.2.2.4. Les industries chimiques	106
1.2.3. Le choix des entreprises sur la base du système de calcul des coûts.....	107
1.3. Les méthodes d'échantillonnage	108
1.3.1. L'échantillonnage probabiliste	108
1.3.1.1. L'échantillonnage aléatoire simple	109
1.3.1.2. L'échantillonnage systématique	109
1.3.1.3. L'échantillonnage stratifié.....	110
1.3.2. L'échantillonnage non probabiliste	110
1.3.2.1. L'échantillonnage de commodité	111
1.3.2.2. L'échantillonnage volontaire.....	111
1.3.2.3. L'échantillonnage au jugé	112
1.3.2.4. L'échantillonnage par quotas	112
Section 2. La mesure des variables	114
2.1. L'utilité opérationnelle et stratégique des instruments de calcul des coûts	114
2.2. La taille de l'organisation.....	115
2.3. La diversité des produits.....	115
2.4. Le rôle de l'utilisation des nouvelles technologies d'information	116
2.5. La formation des dirigeants.....	116
2.6. La structure des charges	116
2.7. La structure organisationnelle de l'entreprise	117
2.8. La description des pratiques de calcul des coûts.....	117
Section 3: Les outils statistiques	119
3.1. Le test de Student	119
3.1.1. Cas d'un seul échantillon.....	119
3.1.2. Cas de deux groupes indépendants	120
3.1.3. Cas de deux échantillons appariés	120
3.2. Le test d'indépendance du Khi – deux de pearson.....	121
3.3. L'analyse discriminante	121
3.4. L'analyse factorielle des correspondances multiples	122

Section 4. Présentation des résultats de l'enquête de validation.....	123
4.1. Les résultats des tests de validité et de fiabilité des mesures	123
4.1.1. La mesure de la précision de l'échantillonnage.....	123
4.1.2. L'analyse factorielle en axes principaux	125
4.2. L'analyse de la fiabilité	126
4.3. Le problème de triangulation des méthodes de collecte des données	127
Conclusion	131
Conclusion de la première partie.....	132
2 ^{ème} PARTIE: REALISATION EMPIRIQUE DE LA RECHERCHE.....	133
CHAPITRE 4 : Approche qualitative exploratoire	134
Introduction.....	135
Section1 : Réalités du calcul des coûts en Tunisie : présentation des entretiens.....	136
1.1. Les facteurs de contingence des pratiques de calcul des coûts	137
1.2. Synthèse des pratiques de calcul des coûts	140
1.2.1. Pratiques embryonnaires.....	140
1.2.2. Pratiques peu instrumentées	141
1.2.3. Pratiques développées et instrumentées	142
1.3. La perception de l'utilité de l'utilisation des nouveaux instruments de calcul des coûts.	143
Section 2 : Bilan de l'approche	145
2.1. Intérêts et limites des entretiens	146
2.2. Perspectives d'une étude quantitative par questionnaire.....	146
2.3. Les hypothèses à vérifier.....	147
Conclusion	150
CHAPITRE 5 : Organisation de l'étude Quantitative.....	151
Introduction.....	152
Section 1 : Elaboration du questionnaire	154
1.1. Objectifs de l'enquête.....	154
1.2. Principes d'élaboration du questionnaire	154
1.3. Le corps du questionnaire : Présentation et Commentaire	155
Section 2 : Administration du questionnaire.....	161
2.1. La cible de l'enquête dans l'entreprise.....	161
2.2. Organisation et réalisation de l'enquête	162
2.3. Présentation de l'échantillon	162
Conclusion	166
CHAPITRE 6 : Enseignements de l'étude quantitative	167
Introduction.....	168
Section 1: Analyse des réponses au questionnaire.....	170

1.1. Taux de réponse	170
1.2. Les caractéristiques des répondants	172
1.2.1. Le statut professionnel.....	172
1.2.2. La nature de la formation des répondants.....	172
1.3. Les caractéristiques des entreprises de l'échantillon.....	173
1.3.1. La taille des entreprises	174
1.3.2. La nature de l'activité	175
1.3.3. La dépendance des entreprises	175
Section 2 : Analyse statistique des résultats	177
2.1. Les pratiques de contrôle de gestion dans les PME en Tunisie	177
2.1.1. La comptabilité générale : source fondamentale d'information.....	178
2.1.2. Le budget	179
2.1.3. Les tableaux de bord : outils de suivi	179
2.1.4. L'existence et le rôle des contrôleurs de gestion dans les PME.....	181
2.2. La comptabilité analytique et les pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie.....	183
2.2.1. La comptabilité analytique dans les PME en Tunisie.....	184
2.2.2. Les méthodes de calcul des coûts dans les PME en Tunisie	186
2.3. La relation entre l'utilisation des instruments de calcul des coûts et les facteurs de contingence.....	191
2.3.1. La taille de l'organisation	192
2.3.2. La technologie de l'information	193
2.3.3. La relation entre l'utilisation des nouvelles méthodes de calcul des coûts et la structure des charges.....	195
2.3.4. La diversité des produits.....	196
2.3.5. La structure centralisée / décentralisée de l'organisation	197
2.3.6. La formation des dirigeants	198
2.4. Organisation et rôle des outils de calcul des coûts	200
2.4.1. L'utilité opérationnelle des instruments de calcul des coûts	201
2.4.2. L'utilité stratégique des instruments de calcul des coûts dans les PME	202
2.5. Les intérêts et les limites du questionnaire.....	204
Section 3 : Apports et perspectives	205
3.1. Les résultats globaux de la recherche.....	205
3.2. Les perspectives d'amélioration des systèmes de calcul des coûts mis en place	206
Conclusion	209
Conclusion de la deuxième partie	210
CONCLUSION GÉNÉRALE	216
BIBLIOGRAPHIE	221

ANNEXE.....	237
ANNEXE 1 : Guide d'entretien	238
ANNEXE 2 : Questionnaire	242
ANNEXE 3 : Présentation des résultats de l'enquête menée par questionnaire	252
ANNEXE 4 : Analyse des réponses au questionnaire.....	278
ANNEXE 5 : Présentation des entretiens	285

Les pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie : de l'approche opérationnelle à l'approche stratégique

Résumé

Les PME tunisiennes sont confrontées à un problème de performance. Pour y répondre elles tentent de mettre en place des techniques de calcul des coûts pertinentes. Cette thèse s'intéresse aux facteurs pouvant influencer l'utilisation de ces pratiques ainsi qu'à la contribution opérationnelle et stratégique de leur utilisation au sein des PME tunisiennes, tout en faisant une comparaison avec les caractéristiques des entreprises de taille intermédiaire. Pour cela, elle a recours à la théorie de contingence. Une méthodologie de recherche exploratoire composée de trois phases (une recherche exploratoire auprès de 8 PME avec des entretiens en face à face, une étude quantitative confirmatoire par questionnaire auprès de 630 PME et ETI, avec un retour exploitable de 70 et une phase d'analyse conduisant à des préconisations) a été mise en place. Les résultats du dépouillement montrent que les caractéristiques des PME tunisiennes en matière d'adoption et d'utilisation des techniques de calcul des coûts sont différentes. Cette différenciation peut être expliquée par des facteurs de contingence, liés principalement à la taille, la diversité des produits et la structure décentralisée des entreprises, mais aussi par le faible niveau de formation des dirigeants de PME, rendant le changement plus difficile. L'intérêt de l'étude est d'avoir abouti à un modèle explicatif de l'adoption et de l'utilisation des méthodes de calcul de coûts dans une économie en développement comme la Tunisie, pouvant amener une prise de conscience et des actions de la part des PME, des organisations professionnelles et de l'Etat..

Mots clefs français: Les pratiques de calcul des coûts – les PME– les facteurs de contingence – utilité opérationnelle –utilité stratégique.

The cost accounting practices in SME in Tunisia: the operational approach to the strategic approach

Abstract

Tunisian SMEs face a performance problem. In response they attempt to implement relevant cost accounting techniques. This thesis focuses on the factors that influence the use of these practices and the operational and strategic contribution of their use within Tunisian SMEs, while making a comparison with the characteristics of midsize companies. For this, it uses contingency theory. An exploratory research methodology consists of three phases (exploratory research with 8 SMEs with face-to-face, a quantitative study by confirmatory questionnaire to 630 SMEs and ETI, with a usable back 70 and an analysis phase leading to recommendations) was established. The results of the examination show that the characteristics of the Tunisian SMEs in adoption and use of cost accounting practices are different. This differentiation can be explained by contingency factors, mainly related to the size, product diversity and the decentralized structure of companies, but also by the low level of training of SME managers, making it more difficult to change. The interest of the study is to have led to an explanatory model of the adoption and use of cost calculation methods in a developing economy like Tunisia can bring and actions from SMEs, professional organizations and the state.

Keywords: Cost accounting practices – SME–contingency factors – operational utility –strategic utility.

Unités de recherche/Research unit : [LSMRC, Faculté de Finances Banque et Comptabilité 2 rue de mulhouse BP38, 59020 Lille Cedex, <http://www.skema-research.com> et LARTIGE, Route de l'Aéroport Km 0.5 BP 1169 .3029 Sfax).

Ecole doctorale/Doctoral school : Ecole doctorale des sciences juridiques, politiques et de gestion, n° 74, 1 place Déliot, 59000 Lille, ecodoc.univ-lille2.fr, <http://edocorale74.univ-lille2.fr> et Ecole doctorale de Sfax, Route de l'Aéroport km 4,5-BP.1088-3018 Sfax ,www.fsegs.rnu.tn.

Université/University : Université Lille 2, Droit et Santé, 42 rue Paul Duez, 59000 Lille, <http://www.univ-lille2.fr> et université de Sfax, Route de l'Aéroport Km 0.5 BP 1169 .3029 Sfax, <http://www.uss.rnu.tn>.